

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA

FACULTAD DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN



ANÁLISIS DE LA REFORMA A LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO 2007

Tesis de grado

Que para obtener el grado de
MAESTRO EN CONTADURÍA

Presenta:
Luis Ernesto Gascón Loaiza

Director de Tesis de Grado
Mtro. Luis Méza Aristegui

ÍNDICE TEMÁTICO

	Página
DEDICATORIA	3
AGRADECIMIENTOS	4
CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN	
1.1 Planteamiento del Problema	6
1.2 Objetivos del Estudio	9
1.3 Importancia del Tema	11
1.4 Metodología a seguir en el desarrollo de la tesis de grado	11
CAPÍTULO II.	
La disminución de la tasa de 1.8% a 1.25%	
2.1 La relación de tasas de Impuesto al Activo e Impuesto Sobre la Renta	13
2.2 Pronunciamientos del Poder Judicial en la disminución de tasas	16
CAPÍTULO III.	
La eliminación de la deducción de las deudas en la base del impuesto	
3.1 Exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Activo de 1989	21
3.2 Exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Activo de 2007	31
CAPÍTULO IV.	
Cálculo del impuesto con base en el cuarto ejercicio anterior	54
CONCLUSIONES	58
FUENTES CONSULTADAS	59
NORMATIVIDAD	60

DEDICATORIA

Dedico ésta tesis de grado a mis padres, porque me enseñaron a predicar con el ejemplo y a no claudicar en los momentos difíciles.

AGRADECIMIENTOS

A Dios, quien me permitió nacer en el seno de una familia de amplios valores, por darme unos excelentes padres que se preocuparon por hacer de un niño preguntón y testarudo un hombre de bien. También por haberme dado unas excelentes hermanas que me han apoyado en cada minuto de mi vida, a un gran hermano, que aunque ya no está con nosotros fue siempre mi amigo, así como una excelente compañera que me apoya en cada paso.

CAPÍTULO I

INTRODUCCIÓN

1.1 Planteamiento del Problema

La noticia de que el gobierno Mexicano necesita de mejorar la recaudación de tributos no es nada nueva considerando la creciente necesidad de gasto público que un país como el nuestro requiere. Por otro, la enorme evasión fiscal –que parece no tener fin- y las medidas arcaicas para ampliar la base de contribuyentes, no benefician por mucho a México. Asimismo, al no tener mas alternativas que involucrar a los contribuyentes cautivos para recolectar mas impuestos, el pasado lunes 18 de diciembre de 2006 la Cámara de Diputados aprobó con 425 votos a favor y 2 abstenciones la reforma a la Ley del Impuesto al Activo para el ejercicio 2007, misma que fue publicada el 22 de diciembre de 2006 en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados¹.

Dicha reforma –contraria a su verdadero génesis- con fines meramente recaudatorias se dio a conocer en el Diario Oficial de la Federación el día 27 de Diciembre de 2006, con proyecto de decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación; y de las leyes del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto al Activo, del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, y Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Dentro de la reforma en comento pueden distinguir los siguientes temas:

- a) La disminución de la tasa de 1.8% a 1.25% que se da en función de la disminución de la tasa de ISR según se desarrollará mas adelante.
- b) La eliminación de la deducción de las deudas en la base del impuesto. En éste sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) se ha pronunciado en sostener que los activos base del tributo son aquellos susceptibles de generar utilidades, y que el sentido lógico nos dice que éstos las deudas deben de disminuirse de la base de activos para obtener el activo neto.
- c) Cálculo del impuesto con base en el del cuarto ejercicio anterior, afectando a aquellos contribuyentes, prohibiéndoles la deducción de las deudas de los años que son base del tributo.

¹ [Gaceta Parlamentaria](http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/60/2006/dic/20061218-III.html), número 2154-III, lunes 18 de diciembre de 2006.
<http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/60/2006/dic/20061218-III.html>

La iniciativa de reforma en cuestión presentada por el Diputado Faustino Soto Ramos del PRD,² sostiene que el impuesto al activo ha dejado de cumplir con su finalidad primordial, principalmente por la deducción de las deudas contratadas con el sistema financiero y con residentes en el extranjero (reforma que aplicó en los ejercicios 2005 y 2006), así como por diversos estímulos a éste impuesto, ocasionando la erosión de su base gravable. Esto, según el legislador, ha traído por consecuencia que los contribuyentes sin impuesto sobre la renta a su cargo, en ocasiones tampoco tengan impuesto al activo a su cargo.

Si bien es cierto, una de las bondades de la reforma en estudio es la disminución de la tasa del tributo de 1.8% al 1.25%. Sin embargo, ésta reducción no permite a los contribuyentes disminuir las deudas que hayan contratado con terceros (proveedores o acreedores ya sea nacionales o extranjeros), viendo afectada así capacidad contributiva, pues los sujetos del Impuesto al Activo pagarán a partir del ejercicio 2007 sobre una base que no atiende a su verdadera capacidad contributiva, generando así una de las más graves violaciones constitucionales.

Aunado a esto, la reforma en comento establece que los contribuyentes que opten por calcular el impuesto al activo con base en el cuarto ejercicio inmediato anterior, no podrán deducir las deudas que se hayan tenido en ese ejercicio. Ésta situación repercute gravemente en las proyecciones de pago impuesto a futuro que ya habían hecho algunos contribuyentes, pues la tributación es a partir de 2007 sobre la base de activos pura, es decir, sin disminuir las deudas contratadas con terceros.

Como puede observarse, en resumen la reforma un fin meramente recaudatorio, contraviniendo la exposición de motivos que dio origen a Ley que entró en vigor el 1 de enero de 1989, la que señala entre otros, que la base del impuesto sea el valor del activo neto, tal y como se menciona a continuación en el siguiente texto:

...Asimismo la ley del impuesto que se propone considera que la base del mismo sea el valor del activo neto del ejercicio; concepto que se forma por la diferencia que se obtenga de restar al valor anual del activo, el valor anual del pasivo. Estos valores descansan en valores promedios mensuales de los diversos componentes del activo y del pasivo del contribuyente.³

² Iniciativa con Proyecto de Decreto que reforma y adiciona diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Activo, del Diputado Faustino Soto Ramos del PRD, de fecha 12 de diciembre de 2006

³ Exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Activo de las empresas, que entró en vigor el 1 de enero de 1989.

Por otro lado, es importante mencionar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido⁴ que el objeto del impuesto al activo radica en los activos, pero vinculados a que dichos activos sean susceptibles de concurrir en la generación de utilidades, como signo de la capacidad contributiva.

En este sentido y conforme a la ejecutoria en comento, tenemos que el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el hecho de que se tenga que recurrir al criterio de que los activos son susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades como indicador de capacidad contributiva, también obedece a la lógica de que éstos responden a las necesidades de una empresa para tener, cuando menos, la utilidad que garantice su funcionamiento, esto es que cuenten con un rendimiento mínimo.

Ahora bien, el impuesto al activo, como todo impuesto, debe respetar las garantías de justicia tributaria establecidas en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución.

En ese sentido, y en relación con la garantía de justicia tributaria, la capacidad contributiva del contribuyente, de cara al objeto del impuesto al activo, se refleja en la medida en que sus activos generen utilidades, toda vez que la sola tenencia de activos no revela la capacidad contributiva real.

Así las cosas, considero que existen elementos de fondo en ésta reforma que deben estudiarse. Por ejemplo:

- a) Que una reforma como ésta puede ser la ruta mas corta –sin bases sólidas o sin mayor análisis- pero que con el paso del tiempo solo afectan a un sector de la base de contribuyentes, trayendo consigo cargas mayores en lugar de una reforma fiscal integral.
- b) Que hace falta un mayor análisis, cabildeo y consenso entre los partidos políticos y en sus comisiones fiscales para lograr una reforma que nos permita atraer mayores tributos y equilibrio entre aquellos contribuyentes cautivos.
- c) Que los contribuyentes cautivos son los que mas sufren de este tipo de atropellos y que no tienen más remedio que acudir a medios de defensa para salvaguardar los principios tributarios consagrados en la carta magna.
- d) Que una disminución en la tasa del tributo no resuelve el desequilibrio que tendrán los contribuyentes de éste impuesto pues en muchos casos el

⁴ Tesis de jurisprudencia emitida por el pleno de la SCJN número 11/96. Foja 5. Semanario Judicial de la Federación. Gaceta, Tomo III. Publicado en marzo de 1996.

impuesto al activo es mayor respecto del que venían pagando en años anteriores.

- e) Que el México moderno que todos queremos se debe construir sobre bases justas que nos permitan mejorar nuestro nivel de vida, así como de atraer a la inversión extranjera.
- f) Que si bien es cierto a nadie nos gusta pagar impuestos, no considero que el hecho de dejar de hacerlo esté bien, sin embargo se debe buscar una base de tributación justa y equitativa.
- g) Que no es justo que contribuyentes que hayan adquirido sus activos -que forman parte de la base del impuesto al activo- a través de préstamos otorgados por terceros no los puedan disminuir de la base del tributo.

1.2 Objetivos del estudio

En este trabajo el lector encontrará un análisis de la reforma a la Ley del Impuesto al Activo para el ejercicio fiscal 2007, principalmente sobre los siguientes puntos, por atender a una de las reformas que a título personal, consideraría de agresiva e innecesaria.

Los puntos a desarrollar se presentan a través de tres Capítulos, tratando los siguientes temas:

- I. Disminución de la tasa de 1.8% a 1.25%
- II. Eliminación de la deducción de las deudas en la base del impuesto.
- III. Cálculo del impuesto con base en el del cuarto ejercicio anterior.

Utilizando éstos antecedentes, critico la reforma y planteo algunas alternativas y soluciones en mi análisis.

1.2.1 Objetivos generales

Los objetivos generales de éste análisis consisten en:

- a) Demostrar que la eliminación de las deudas de la base del impuesto al activo a partir del ejercicio 2007 no equilibra la reducción de la tasa de 1.8% a 1.25%.

- b) Sostener que es injusto tener que calcular éste impuesto sobre una base bruta en lugar a una base neta (disminuida con el promedio de las deudas).
- c) Sostener que se debió hacer un análisis –previo a la reforma- mas profundo para considerar a otro sector (verbigracia los pequeños contribuyentes) antes de afectar a los contribuyentes del impuesto al activo.
- d) Que la reforma en cuestión contraría a la exposición de motivos de 1989 que le dio origen.

1.2.2. Objetivos específicos:

Los objetivos específicos del presente análisis se concretan a lo siguiente:

- a) Recopilar información sobre los antecedentes que dieron origen a la Ley de 1989, mediante la consulta del diario de debates, considerándolos, exposición de motivos y finalmente el dictamen con que fue aprobada la reforma.
- b) Identificar los factores que incidieron en la creación de la Ley 1989, así como aquellos que dieron origen a la reforma de 2007, a través del estudio de la información del punto anterior.
- c) Exponer los elementos que tuvo el legislador para llevar a cabo tal reforma.
- d) Concluir con base en el análisis si existen o no bases justas en la reforma de 2007 en la que se disminuye la tasa del tributo y se eliminan las deudas de la base del impuesto.
- e) Concluir si la reforma viola o no los principios de proporcionalidad y equidad establecidos en la carta magna.

1.3 Importancia del tema

El presente trabajo es fruto de mi experiencia como técnico en el área fiscal y está dirigido a profesionales en el ámbito de los impuestos y no utiliza un determinado método, por el contrario, analiza, critica y expone los elementos que dan origen a la reforma a la Ley del impuesto al activo para el ejercicio 2007.

Por otro lado, considero que éste tema es de gran importancia por lo siguiente:

- a) Ayudará al lector a entender el proceso de creación de una reforma de Ley, conociendo los elementos y justificación que el legislador expone, así como el impacto que tiene en los particulares con su entrada en vigor.
- b) Se conocerá la opinión e interpretación que sobre el tema la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha expuesto, así como comentarios de diversos organismos en el ámbito fiscal.
- c) Da elementos de juicio al lector y pueden ser aprovechados si consideran que se ven vulnerados sus intereses.
- d) Es de gran ayuda para los estudiantes de la materia, pues se analizan de manera ordenada situaciones reales y al alcance de todos.
- e) Puede ser base de alguna publicación ya sea en revistas o periódicos.

1.4 Metodología a seguir en la tesis de grado.

A continuación se menciona la metodología a seguir en ésta tesis de grado:

- a) La tesis de grado será a través de una investigación documental, consultando material impreso como lo son, libros, periódicos, opiniones y revistas, así como publicaciones en Internet.
- b) Se consultarán opiniones de colegios de profesionales en el área de impuestos, así como tesis emitidas por el Poder Judicial a través de sus diferentes órganos.
- c) Se indagará con docentes en la materia sobre los temas tratados en ésta tesis de grado, con el propósito de soportarlos con diferentes opiniones.

CAPÍTULO II

Disminución de la tasa de 1.80% a 1.25%

Disminución de la tasa de 1.8% a 1.25%

En éste capítulo se analizarán los elementos que el legislador tuvo para disminuir la tasa del impuesto al activo 2007, así como la relación que ésta tiene con la tasa del Impuesto Sobre la Renta (ISR) a través de un análisis profundo de las leyes de 1989 y 2007 respectivamente.

2.1. La relación de tasas de Impuesto al Activo e Impuesto Sobre la Renta

De conformidad con la Exposición de Motivos de la Iniciativa de la entonces Ley del Impuesto al Activo Neto de las Empresas⁵, la naturaleza de dicho impuesto fue concebida como la de un impuesto federal complementario del ISR.

El nacimiento del Impuesto al Activo (IMPAC) obedeció a que mayoría de las empresas⁶ presentaban sus declaraciones de ISR sin pago alguno, beneficiando a contribuyentes que reportaban pérdidas fiscales. Por esta razón, la creación del impuesto al activo tenía como objetivo cubrir ese nicho, con la intención de generar ingresos adicionales para el estado y regularizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de las empresas⁷ a través de la creación de éste nuevo impuesto como complementario del ISR.

Ésta razón no sólo ha estado presente en las exposiciones de motivos que le dio origen a la Ley de 1989, pues en la Ley misma, el legislador estableció claramente una simetría entre ambos impuestos, al establecer los vínculos a través del acreditamiento.

En este sentido, la complementariedad entre ambos impuestos se refleja plenamente en la determinación de la tasa del IMPAC, ya que ésta tuvo sustento en el hecho que los activos de las empresas “deben” tener un rendimiento mínimo promedio.

⁵ Enviada por el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión el 15 de diciembre de 1988, vigente a partir del 1° de enero de 1989.

⁶ Diario de Debates de la Cámara de Diputados, número 34, 15 de diciembre de 1988, página 56.

⁷ Diario de Debates de la Cámara de Senadores, número 44, 26 de diciembre de 1988, página 19.

La disminución de la tasa de 2% a 1.8%

Según Francisco Gil, el rendimiento mínimo promedio de los activos en 1989⁸ era del 5.71%, al cual, aplicándole la tasa del ISR de ese ejercicio, arrojaba la tasa del 2% a que se refería la Ley en 1989. Éste ejercicio se ejemplifica en la siguiente tabla.

Tabla 1

Ejercicio fiscal de 1989

$$5.71\% * (35\%**) = 1.99850 = 2\%$$

* Porcentaje de utilidad mínima presunta

** Tasa del ISR

Asimismo, la Comisión de Hacienda y Crédito Público del Congreso de la Unión, en su debate correspondiente al 19 de diciembre de 1994, la intervención del diputado Carlos Zeferino Torreblanca Galindo, señaló que la disminución de la tasa del 2% al 1.8% del IMPAC, fue resultado de la reducción de la tasa del ISR y un rendimiento neto de los activos del 5.4%⁹ (Tabla 2).

Esta relación se ve reforzada con la disminución de la tasa del IMPAC –en el ejercicio fiscal de 1994–, ya que ésta se llevó a cabo con base en la disminución que a su vez sufrió la tasa del ISR (del 35% al 34%).

Lo anterior, se puede constatar con lo expuesto por el Poder Ejecutivo, en su Exposición de Motivos de la Iniciativa respectiva, donde señaló textualmente que “con el propósito de evitar que el impuesto al activo quede rezagado ante los cambios que en materia del impuesto sobre la renta se realizaron el año anterior (1993), se sometió a consideración de la H. Soberanía reducir la tasa del impuesto al activo en un 10 por ciento, es decir, de 2.0% a 1.8%”.

⁸ R Gaceta de economía ITAM. Año 5 Número 9. Francisco Gil Díaz y Wayne Thirsk
<http://www.itam.mx/eventos/publicaciones/geconomia/spolfis02gil.PDF> Página 50.

⁹ Pronunciamiento del Senador Jesús Orozco Alfaro a la Cámara de Senadores, Diario de debates correspondiente al día 20 de diciembre de 1994.

Tabla 2

Ejercicio fiscal de 1995

$$5.4\% * (34\%**) = 1.836 = 1.8\%$$

* Porcentaje de utilidad mínima presunta

** Tasa del ISR

A partir de 1996, la SCJN se aisló del criterio de la utilidad mínima presunta, determinando que el objeto del IMPAC radica en la susceptibilidad de los activos de concurrir en la obtención de utilidades –como signo de capacidad contributiva– y los fines fiscales y extrafiscales que se establecen de modo explícito e implícito en la Ley que rige esta contribución.

No obstante lo anterior, la SCJN expresamente sigue sosteniendo que la ganancia presunta sólo se utilizó para realizar los cálculos para establecer la tasa razonable del impuesto. Asimismo, el Pleno de dicho órgano jurisdiccional ha confirmado que el IMPAC es complementario del ISR, señalando que esto se desprende no solamente de la exposición de motivos, sino también del texto mismo de la Ley, los cuales son indicativos de la relación que hay entre ambos tributos.

En efecto, con fecha 9 de enero de 1996, el Pleno de la SCJN al resolver el Amparo en Revisión 749/91¹⁰, Compañía Harinera de La Laguna, S.A. de C.V. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Secretaria: Rocío Balderas Fernández–, en sesión privada, en voz del Ministro Juan Díaz Romero (segunda intervención), determinó textualmente lo siguiente:

“[...] Dice el artículo 2º.: ‘El contribuyente determinará el impuesto por ejercicios fiscales, aplicando al valor de su activo en el ejercicio la tasa del dos por ciento...’, etcétera; **está tomando como base, repito, el activo, no la ganancia presunta que pueda tener; sobre ésta se hicieron cálculos pero sólo para establecer la tasa razonable del dos por ciento [...]**”

De lo anterior, se desprende que para la determinación y reducción de la tasa del IMPAC, ha sido utilizada invariablemente la tasa del ISR, en el entendido de

¹⁰ Precedente que dio origen a la jurisprudencia No. Registro: 200,156, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: III, Marzo de 1996, Tesis: P./J. 11/96, Página: 5, cuyo rubro señala: “ACTIVO, IMPUESTO AL. EL ANALISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS PRECEPTOS DE LA LEY QUE LO REGULA EXIGE CONSIDERAR QUE SU OBJETO RADICA EN LOS ACTIVOS, CONCURRENTES A LA OBTENCION DE UTILIDADES, COMO SIGNO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, ASI COMO QUE ELLO SE ENCUENTRA VINCULADO A SUS FINES FISCALES (CONTRIBUTIVO Y DE CONTROL) Y A LOS EXTRAFISCALES DE EFICIENCIA EMPRESARIA

que ambos impuestos son complementarios, pues se estima que la sola propiedad de un activo presupone la existencia potencial de un ingreso.

Por tanto, es claro que las modificaciones que sufra la tasa del ISR, deben incidir directamente en el ajuste de la tasa del IMPAC. Lo anterior, con base en el hecho que la determinación de la tasa de éste, se establece con fundamento en la tasa de aquél.

2.2 Pronunciamientos del Poder Judicial en la disminución de tasas

Si bien es cierto que la tasa del ISR por si misma entraña proporcionalidad tributaria¹¹ cuyo rubro reza: “RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.”, también lo es que la tasa del IMPAC –dada la forma en que se determina– para que se tilde de proporcional, debe, forzosa y necesariamente, guardar relación con la tasa del ISR vigente en un ejercicio fiscal determinado.

De no ser así, se estaría permitiendo la aplicación de una tasa asimétrica de ISR –para el cálculo de la tasa del IMPAC–, lo cual, por sí mismo implica desproporcionalidad en el pago de este impuesto, pues la desatención de la tasa del ISR que es proporcional, origina que la tasa del IMPAC y su pago, no guarde relación con la verdadera capacidad contributiva del particular; esto es, no se observaría la existencia potencial de utilidad contenida en cualquier activo.

Es importante aludir en éste rubro que la tasa de ISR para el ejercicio 2002, 2003, 2004 fue de 35%, 34% y 33%¹² respectivamente. Asimismo, la tasa para los 2005¹³, 2006¹⁴ y 2007 fue de 30%, 29% y 28% respectivamente.

Ahora bien, el pasado 18 de noviembre de 2005, la Segunda Sala de la SCJN resolvió el Amparo en Revisión 1634/2005, Espectáculos Monterrey, S.A. y Otra, Ministro Ponente: Genaro David Góngora Pimentel, precedente que originó el siguiente criterio:

“Registro No. 176406
Localización: Novena Época

¹¹ Jurisprudencia dictada por la SCJN, No. Registro: 198,695, Materia(s): Administrativa, Constitucional, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: V, Mayo de 1997, Tesis: P./J. 31/97, Página: 59

¹² Disposiciones Transitorias de la Ley de ISR para el ejercicio 2002, Artículo 2, Fracción LXXXII.

¹³ Disposiciones Transitorias de la Ley de ISR para el ejercicio 2005, Artículo 2, Fracción I, Inciso a)

¹⁴ Disposiciones Transitorias de la Ley de ISR para el ejercicio 2005, Artículo 2, Fracción II, Inciso a)

Instancia: Segunda Sala
 Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
 XXIII, Enero de 2006
 Página: 1293
 Tesis: 2a. CXLI/2005
 Tesis Aislada
 Materia(s): Constitucional, Administrativa

ACTIVO. EL HECHO DE QUE LA TASA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2005) SE HAYA REDUCIDO, NO IMPLICA QUE LA DEL ARTÍCULO 2o. DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO TAMBIÉN DEBÍA DISMINUIRSE EN LA MISMA PROPORCIÓN, POR LO QUE ÉSTE NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Los artículos 1o. y 2o. de la Ley del Impuesto al Activo prevén que las personas físicas que realicen actividades empresariales y las morales, residentes en México, están obligadas al pago del impuesto al activo a una tasa del 1.8% por el activo que tengan, cualquiera que sea su ubicación. Por su parte, en las tesis de jurisprudencia P./J. 34/91 y P./J. 119/99, de rubros: "ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. SI PARA EFECTOS DE RECAUDACIÓN, ESTE IMPUESTO ES CONSIDERADO COMPLEMENTARIO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ESTO NO IMPLICA QUE LAS LEYES QUE ESTABLECEN AMBOS TRIBUTOS PARTICIPEN DE LA MISMA NATURALEZA, POR LO QUE ES INADMISIBLE QUE LAS SUPUESTAS INCONGRUENCIAS OBTENIDAS DE LA COMPARACIÓN DE SUS ELEMENTOS PRUEBEN LA VIOLACIÓN A LA FRACCIÓN IV, DEL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL." y "ACTIVO. EL IMPUESTO QUE ESTABLECE LA LEY RELATIVA NO CONSTITUYE UNA CONTRIBUCIÓN ADICIONAL O SOBRETASA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.", el Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció que no obstante que el impuesto al activo es complementario del impuesto sobre la renta, cada uno tiene sus propios elementos y, por ende, diversa naturaleza, razón por la cual aquel tributo no constituye una contribución adicional o sobre tasa del impuesto sobre la renta. En congruencia con lo anterior, se concluye que el hecho de que la tasa fijada en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se haya reducido del 35% al 30% para el ejercicio fiscal de 2005, de conformidad con el artículo segundo transitorio del decreto de reformas a esta ley, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1o. de diciembre de 2004, no implica que la tasa del 1.8% contenida en el artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Activo debía haberse reducido en la misma proporción, por lo que este último precepto no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que tanto el hecho generador como la capacidad contributiva en cada uno de los tributos son diversos, pues mientras en el impuesto sobre la renta están vinculados a los ingresos, en el impuesto al activo lo están en relación directa con los activos.

Precedentes: Amparo en revisión 1634/2005. Espectáculos Monterrey, S.A. de C.V. y otra. 18 de noviembre de 2005. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Bertín Vázquez González.
 Nota: Las tesis de jurisprudencia P./J. 34/91 y P./J. 119/99 citadas, aparecen publicadas en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo

VIII, julio de 1991, página 41 y Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, noviembre de 1999, página 11, respectivamente.”

En la ejecutoria de la que se deriva la tesis aislada referida, se desprende que la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal esgrimió, grosso modo, lo siguiente:

1. Que de las tesis de jurisprudencia P./J.34/91 y P./J.119/99, sustentadas por el Tribunal Pleno, cuyos rubros dicen: “**ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. SI PARA EFECTOS DE LA RECAUDACIÓN, ESTE IMPUESTO ES CONSIDERADO COMPLEMENTARIO DEL IMPUESTO SOBRE RENTA, ESTO NO IMPLICA QUE LAS LEYES QUE ESTABLECEN AMBOS TRIBUTOS PARTICIPEN DE LA MISMA NATURALEZA, POR LO QUE ES INADMISIBLE QUE LAS SUPUESTAS INCONGRUENCIAS OBTENIDAS DE LA COMPARACIÓN DE SUS ELEMENTOS PRUEBEN LA VIOLACIÓN A LA FRACCIÓN IV, DEL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL**” y “**ACTIVO. EL IMPUESTO QUE ESTABLECE LA LEY RELATIVA NO CONSTITUYE UNA CONTRIBUCIÓN ADICIONAL O SOBRETASA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**”, se puede observar que independientemente que el IMPAC es complementario del ISR, cada uno tiene sus propios elementos y, por ende, diversa esencia, razón por la que el IMPAC, por una parte, no constituye una contribución adicional o sobretasa del ISR, y por otra, su tasa no debía reducirse en la misma proporción en que disminuyó la tasa del ISR, pues el hecho generador y la capacidad contributiva de ambos tributos son diversos, ya que uno se vincula con los ingresos y otro con los activos.

2. 3. 4. Que el Pleno de la SCJN sustentó –en la ya mencionada tesis P. XLIX/95– que el objeto del IMPAC es (SIC) la **ganancia o rendimiento mínimo presunto** originado por la tenencia de activos, los cuales son el instrumento del legislador para determinar esa ganancia mínima y poder aplicar la tasa del IMPAC.

Que la tasa del IMPAC no depende de la tasa del ISR, ya que ambos impuestos poseen su propia naturaleza.

Que el Tribunal Pleno en la jurisprudencia P./J.20/90, determinó que la tasa del 2% no viola el principio de proporcionalidad tributaria, en virtud que el legislador tomó en cuenta el objeto del impuesto, como son los activos.

De lo anterior, se concluye que la SCJN, al estudiar el asunto en comento, resolvió de forma contradictoria, pues sostiene que el objeto del IMPAC es, al mismo tiempo, el activo y la ganancia mínima presunta, cuestión que ya había sido plenamente superada por nuestro Máximo Tribunal.

En efecto, a partir de 1996 la SCJN expresamente determinó, por una parte, que el objeto del IMPAC lo constituye únicamente el activo, y por otra, que la ganancia presunta que pueda tener éste; solamente sirve de base para el cálculo de la tasa razonable del impuesto.

Asimismo, e independientemente de lo referido en el párrafo precedente, la SCJN soslayó lo sostenido por el Poder Legislativo, en el sentido de que en la determinación y reducción de la tasa del IMPAC, dada su naturaleza complementaria al ISR, invariablemente, ha sido utilizada la tasa de éste último.

Asimismo, la SCJN no puede dejar de observar que la determinación de la tasa del IMPAC, debe guardar simetría con la tasa del ISR, y que cualquier modificación a ésta debe repercutir en la tasa de aquél, pues su génesis y existencia no se puede comprender, ni sostener jurídicamente, apartada de la tasa que en un momento dado tenga el ISR.

Finalmente, mientras que el criterio emitido por la Segunda Sala de la SCJN el 18 de noviembre de 2005 no constituya jurisprudencia, los contribuyentes del IMPAC –en caso de que la tasa del impuesto no disminuyera¹⁵– tendrían interés jurídico para reclamar, mediante juicio de Amparo Indirecto, la no disminución de la tasa, por violación a la garantía de proporcionalidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

¹⁵ Debido a que la tasa del ISR disminuirá del 30% al 28%, durante los ejercicios fiscales de 2005, 2006 y 2007

CAPÍTULO III

Eliminación de las deudas de la base del impuesto

Como ya se mencionó anteriormente, lo que da origen a una ley es la exposición de motivos que los legisladores hacen sobre la misma. En esta Capítulo se desarrollará un análisis de las exposiciones de motivos de 1989 –que dio origen a la Ley- y la de 2007, que da origen a la reforma motivo de éste análisis.

3.1 Exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Activo de 1989.

La Ley del Impuesto al Activo entró en vigor a partir del 1º de enero de 1989, y fue creada para regular un impuesto que fuera complementario al impuesto sobre la renta, en virtud de que los contribuyentes personas morales, que tributaban en ese momento, venían presentando declaraciones del impuesto sobre la renta sin impuesto a su cargo.

En virtud de lo anterior, el impuesto al activo fue creado con la finalidad de que las empresas que no pagaban el impuesto sobre la renta, sí pagaran el impuesto al activo por ser éste un impuesto complementario a aquél.

En efecto, este impuesto se concibió para tuviera como objeto gravar la tenencia de activos de las personas morales o físicas con actividades empresariales, en la medida en que tales activos estuvieran encaminados a la generación de utilidades.

Para dar claridad a lo anterior, se transcribe en su parte relativa la Exposición de Motivos de la Ley del Impuesto al Activo que entró en vigor a partir del 1º de enero de 1989.

“EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO DE LAS EMPRESAS, QUE ENTRO EN VIGOR EL 1º DE ENERO DE 1989. La presenten Iniciativa incluye el establecimiento con vigencia propia de la Ley del Impuesto al Activo Neto de las Empresas, la cual tiene por objeto incorporar un nuevo impuesto federal complementario del Impuesto sobre la Renta.

El impuesto mencionado se concibe como un gravamen a cargo de las empresas residentes en México o de establecimientos permanentes de empresas extranjeras, mismo que grava con una tasa del 2% el valor anual del activo neto afecto a la realización de actividades empresariales.

La contribución se causará por ejercicio con la obligación de efectuar dos pagos provisionales cuatrimestrales y un pago trimestral, calculado sobre el activo neto de las empresas del último ejercicio regular, actualizado por un factor calculado sobre la inflación tenida en el periodo de los seis últimos meses de dicho ejercicio, con la finalidad de aproximar lo más posible dichos pagos provisionales al impuesto del ejercicio, evitando con ello distorsiones financieras a favor o en contra

de los sujetos de la relación tributaria. Con igual fin se propone establecer la posibilidad de reducir los pagos provisionales cumpliendo los requisitos que se establezcan en el Reglamento de la Ley de que se trata.

Como ya quedó apuntado el impuesto es complementario al Impuesto sobre la Renta a las actividades empresariales, por lo que se propone establecer que una cantidad equivalente a este último impuesto cubierto como pago provisional o como impuesto del ejercicio, se pueda acreditar a los pagos provisionales o al impuesto del ejercicio sobre los activos netos, respectivamente, pudiendo también acreditarse contra el nuevo impuesto en los tres ejercicios siguientes, con lo cual se logra que los contribuyentes del impuesto sobre la renta que por este gravamen hubieran pagado o paguen una cantidad cuando menos igual al nuevo impuesto que resulte a su cargo, no vean incrementada su carga impositiva.

Por las razones apuntadas, se prevé que las empresa de grupo que efectúen la consolidación de sus resultados fiscales en materia del impuesto sobre la renta, para con ello compensar utilidades obtenidas por unas empresas con las pérdidas fiscales tenidas por otras, obteniendo así la devolución de una parte de dicho impuesto pagado por el grupo, también estarán obligadas a consolidar el impuesto al activo neto de las empresas determinado por todas las sociedades pertenecientes a dicho grupo con lo cual la variación que tenga el impuesto sobre la renta a cargo del grupo se verá reflejado a favor o en contra de la consolidación que lleven a cabo respecto del nuevo impuesto.

Asimismo la ley del impuesto que se propone considera que la base del mismo sea el valor del activo neto del ejercicio; concepto que se forma por la diferencia que se obtenga de restar al valor anual del activo, el valor anual del pasivo. Estos valores descansan en valores promedios mensuales de los diversos componentes del activo y del pasivo del contribuyente.

El impuesto que se propone de ninguna forma implicará una carga administrativa adicional para los contribuyentes, ya que los elementos necesarios para determina la base del impuesto, se obtiene básicamente de la determinación que tienen que hacer para calcular el impuesto sobre la renta a su cargo, por lo que se evitan molestias innecesarias a los particulares o elementos nuevos de control de sus operaciones y mucho menos duplicidades o aumento de registros en su contabilidad.

[...].”

(énfasis añadido)

De lo anterior, claramente se podrá advertir que el legislador al crear el impuesto al activo, tomó en consideración dos elementos que resultan de vital trascendencia a comprender y que son:

- a) La base del mismo, que es igual el valor del activo neto del ejercicio, lo cual se obtiene de la diferencia de restar al valor anual del activo, el valor anual del pasivo.
- b) El impuesto está encaminado a gravar la tenencia de los activos tendientes a la generación de utilidades.

En este sentido, resulta claro que si el objeto del impuesto consiste en gravar aquellos activos que son susceptibles de generar utilidades a las empresas, deviene claro que por tal circunstancia, dentro de la Ley del Impuesto al Activo se estableció un método de valuación que permitiera que la base del impuesto, conformada por los activos, se obtuviera al restar al valor anual de dicho activo, el valor anual del pasivo.

De esta manera, la Ley del Impuesto al Activo no gravaría la tenencia *per se* de activos por parte de los contribuyentes, toda vez que por si mismos no reflejan la capacidad contributiva del contribuyente, sino que consideraría dentro de su base, aquellos activos que concurrieran en la generación de utilidades, para lo cual se establecía en la Ley la posibilidad de restar de los activos, las deudas contratadas por los contribuyentes, necesarias para la obtención de dichos activos.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido diversas jurisprudencias mediante las cuales ha señalado que efectivamente el objeto del impuesto al activo lo constituye la tenencia de activos susceptibles de generar utilidades.

En efecto, la jurisprudencia a que me refiero está identificada con el número 11/96 y fue emitida por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es visible a foja 5 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo III, publicado en Marzo de 1996 y a la letra establece lo siguiente:

“ACTIVO, IMPUESTO AL. EL ANALISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS PRECEPTOS DE LA LEY QUE LO REGULA EXIGE CONSIDERAR QUE SU OBJETO RADICA EN LOS ACTIVOS, CONCURRENTES A LA OBTENCION DE UTILIDADES, COMO SIGNO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, ASI COMO QUE ELLO SE ENCUENTRA VINCULADO A SUS FINES FISCALES (CONTRIBUTIVO Y DE CONTROL) Y A LOS EXTRAFISCALES DE EFICIENCIA EMPRESARIAL. Del contenido de los artículos 25, 28 y 31, fracción IV, de la Constitución y, específicamente, de los artículos

1o., 6o., 9o. y 10, de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas (Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1988) y de la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente resulta que para examinar la constitucionalidad de los preceptos de este cuerpo legal es imprescindible considerar que, si bien de la literalidad de su artículo 1o., **el objeto de la contribución radica en el "activo" de las empresas, de los demás preceptos que integran el sistema del tributo, se infiere que dicho objeto se encuentra íntimamente vinculado a que dichos activos sean susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades, signo de capacidad contributiva que el legislador necesariamente debe tomar en cuenta como presupuesto esencial de toda contribución** y que, además, del fin estrictamente fiscal de recaudar recursos para los servicios públicos que exige la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, persigue la finalidad fiscal de contar con un medio eficaz de control en el pago que por impuesto sobre la renta corresponda a los sujetos pasivos, así como la finalidad extrafiscal de estimular la eficiencia de los mismos en el desarrollo de sus actividades económicas.” (énfasis añadido)

Amparo en revisión 1558/90. Complementos Alimenticios, S.A. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 4736/90. Martex, S.A. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Jorge Dionisio Guzmán González.

Amparo en revisión 16/92. Arrendadora Hotelera del Sureste, S.A. de C.V. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 5815/90. Zahori, S.A. de C.V. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 749/91. Compañía Harinera de La Laguna, S.A. de C.V. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Rocío Balderas Fernández.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de febrero en curso, aprobó, con el número 11/1996, la tesis de jurisprudencia que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de febrero de mil novecientos noventa y seis.

En relación con la jurisprudencia antes citada, cabe mencionar que en la ejecutoria que dio origen a la misma, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció en las partes que resultan conducentes lo siguiente:

“De la jurisprudencia anterior se advierte que, en nuevas reflexiones para determinar el objeto del impuesto al activo, este Tribunal Pleno abandonó el criterio sustentado en la sentencia mayoritaria pronunciada el seis de abril de mil novecientos noventa y cinco, al resolver el amparo en revisión 107/92, promovido por Consultores en Servicios Jurídicos Fiscales, S.A. de C.V., en el sentido de que el objeto de dicho impuesto recaía en la utilidad mínima presunta (razonamientos en los que se sustenta la decisión de la Juez del conocimiento) **considerando, en la actualidad, que el objeto del tributo radica en los activos, pero vinculado a que dichos activos sean susceptibles de concurrir en la obtención de utilidades, como signo de capacidad contributiva y que, además de los fines recaudatorios para sufragar los gastos públicos,** persigue la meta de controlar la evasión fiscal, así como el fin extrafiscal de estimular la eficiencia empresarial de los sujetos pasivos.

[...]

De todos los elementos expuestos se puede inferir como punto esencial que de la naturaleza misma de las contribuciones se deriva que siempre, necesariamente, deben sustentarse en la capacidad contributiva. La proporcionalidad tributaria exigida por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, se ha entendido por la jurisprudencia de la Suprema Corte como la relación existente entre el monto del tributo y la capacidad contributiva. Aun el principio al que también se ha aludido de que el legislador no tiene límites para determinar el objeto de los tributos, se condiciona a esa ‘capacidad contributiva’ al establecerse con precisión en las tesis respectivas que siempre debe cumplirse el citado artículo 31, fracción IV. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea aquella que finalmente, según las características diversas de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de contribuciones, sea en su calidad de sujeto pasivo de ellas, o destinatario de las mismas, por traslación que deba hacerse por disposición legal o por las características propias del tributo de que se trate. Lo anterior es evidente a tal grado que no puede admitirse que exista obligación de contribuir si no existe capacidad contributiva, así como que debe pagar más quien tiene una capacidad contributiva mayor, y menos el que la tiene en menor proporción. Por otro lado, también ha quedado reconocido que existen contribuciones que se sustentan en un indicador de capacidad contributiva parcial y otras que buscan atender a la capacidad contributiva global.

‘De lo expuesto se infiere que para comprender cabalmente las notas distintivas de un tributo específico, debe desentrañarse en el sistema

legal que lo rige, en dónde radica la capacidad contributiva en la que descansa la obligación de tributar. En este aspecto conviene destacar que el legislador puede partir de diversos criterios. Uno de ellos es recurrir a situaciones que, de manera indubitable, demuestren la obtención de una riqueza que revele por sí sola que existe esa capacidad, o sea que se tiene la aptitud de contribuir a los gastos públicos, como lo dispone la fracción IV del artículo 31 constitucional. Las utilidades que se obtienen por las empresas mercantiles con fines especulativos serían un claro ejemplo. Otros tributos parten de un indicador que permite estimar solamente que se da esa capacidad. Así ocurre en los impuestos al gasto, sobre todo cuando éste se refiere a bienes superfluos. Si alguien adquiere un objeto de lujo ajeno a la satisfacción de sus necesidades fundamentales, indudablemente revela que posee capacidad contributiva.

Conforme a las ideas anteriores, tratándose del impuesto al activo de las empresas, si se hace un análisis riguroso y sistemático de la ley **que lo rige, se advertirá que la capacidad contributiva no se atribuye simplemente a los activos, como parecería seguirse de la literalidad del artículo 1o. de la ley, en cuanto señala que las sociedades mercantiles y las personas físicas que realicen actividades empresariales residentes en México, están obligadas al pago del impuesto al activo de las empresas, por su activo. El artículo 6o. determina, en su parte final, que ‘no se pagará el impuesto por el periodo preoperativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades, el subsiguiente y el de liquidación.’** En reforma publicada el 28 de diciembre de 1994, se determinó que **‘no se pagará el impuesto por el periodo preoperativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades, los dos siguientes y el de liquidación ...’**. Lo anterior demuestra que no siempre el activo se considera como revelador de capacidad contributiva, sino sólo cuando no se encuentre en las condiciones que dan lugar a que no exista obligación de pagar. Ello permite inferir que el legislador estima, incluso con la ayuda de la experiencia, que sólo los activos en condiciones idóneas para concurrir a la obtención de utilidades, pueden generar el tributo relativo. En este supuesto cabe deducir que al estimar el legislador que el activo en esas condiciones revela capacidad contributiva susceptible de gravarse, se sustenta en una apreciación de lógica y sentido común: si una o varias personas se dedican a una actividad empresarial lo hacen por obtener utilidades. Resulta absurdo aceptar que lo hagan para perder dinero o por simple diversión. Más difícil resulta admitir que a través de los años quienes se dedican a actividades empresariales no obtengan utilidades y declarando pérdidas continúen con su actividad. Por elemental conocimiento de la actividad empresarial, lo que es un hecho notorio, se sabe que ella implica complejas actividades y se corren riesgos. Se requieren inversión, contratación de personal de naturaleza diversa, incluyendo profesionistas de variadas ramas como economistas, administradores de empresas, contadores, abogados, etc. Se tiene que cumplir con funciones de auxiliares del fisco al retener los impuestos que se causan por quienes están sujetos a la relación laboral, se tiene que contar con la maquinaria y los materiales

necesarios para cumplir con los fines de la empresa, de producir bienes o prestar servicios. También, por elemental lógica, es imprescindible aun admitiendo que no necesariamente exista el fin especulativo de alcanzar el mayor lucro, que se busquen utilidades para conservar la misma empresa y para que siga siendo fuente de trabajo. Manejar una empresa que no obtenga utilidades es un contrasentido dentro de la lógica humana. Todo ello permite inferir que sea perfectamente admisible, como ocurre con la ley que rige la contribución de que se trata, **que el legislador estime que toda empresa ya establecida, que ha superado uno o dos años de inicio, por sus activos tenga capacidad contributiva y que por ello tenga que cubrir un tributo. Recurrir al criterio de los activos susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades como indicador de capacidad contributiva, también obedece a la lógica de que éstos responden a las necesidades de una empresa para tener, cuando menos, la utilidad que garantice su funcionamiento.**

[...]

Los llamados fines extrafiscales en unión de los fiscales, tanto el estrictamente recaudatorio del propio tributo como los de control, para evitar evasiones de la misma naturaleza fiscal, así como la capacidad contributiva, se incorporan así al conjunto de elementos que han de considerarse al analizar la constitucionalidad de estos últimos, por cuanto no es posible para este tribunal desconocer que los mismos hallan su fundamento en las normas constitucionales que más allá de ser meras cláusulas programáticas, rigen directamente la actuación de los órganos en quienes se depositan los poderes constituidos. La aplicación de esta observación en el caso en estudio es evidente, por cuanto el impuesto al activo de las empresas es un claro ejemplo de las contribuciones perfiladas por el legislador atendiendo a fines recaudatorios y extrafiscales, según se desprende tanto de la exposición de motivos de la iniciativa presidencial que le dio origen (que aunque fue modificada en aspectos sustanciales según adelante se verá, prevaleció en cambio por lo que hace a la necesidad de crear este nuevo tributo), como de la propia mecánica del impuesto.

La exposición de motivos de la iniciativa presidencial, que se toma en consideración como una herramienta útil, que no definitiva, en la tarea de interpretar la voluntad del legislador, dice: 'El Ejecutivo Federal a mi cargo, con fundamento en los artículos 71, fracción I y 72, inciso f), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, somete a la consideración del Honorable Congreso de la Unión, por el digno conducto de ustedes, la presente iniciativa de ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales. Las propuestas que contiene la iniciativa tienden a mejorar la legislación impositiva federal y a procurar recursos al Estado, cuya transferencia no desaliente el trabajo, el ahorro y la inversión. La política tributaria, parte orgánica de la estrategia de desarrollo, se orientará hacia la estabilización de la economía y a la promoción del crecimiento económico, fortaleciendo las finanzas públicas y combatiendo la evasión y elusión fiscales. A continuación se exponen las

características principales y las razones que justifican las medidas que se proponen en la iniciativa que se presenta a su consideración.

Impuesto al activo neto de las empresas. La presente iniciativa incluye el establecimiento con vigencia propia de la Ley del Impuesto al Activo Neto de las Empresas, la cual tiene por objeto incorporar un nuevo impuesto federal complementario del impuesto sobre la renta. El impuesto mencionado se concibe como un gravamen a cargo de las empresas residentes en México de establecimientos permanentes de empresas extranjeras, mismo que grava con una tasa del 2%, el valor anual del activo neto afecto a la realización de actividades empresariales. La contribución se causará por ejercicio, con la obligación de efectuar dos pagos provisionales cuatrimestrales y un pago trimestral, calculado sobre el activo neto de las empresas del último ejercicio regular, actualizado por un factor calculado sobre la inflación tenida en el periodo de los seis últimos meses de dicho ejercicio, con la finalidad de aproximar lo más posible dichos pagos provisionales al impuesto del ejercicio, evitando con ello distorsiones financieras a favor o en contra de los sujetos de la relación tributaria. Con igual fin se propone establecer la posibilidad de reducir los pagos provisionales cumpliendo los requisitos que se establezcan en el reglamento de la ley de que se trata. Como ya quedó apuntado, el impuesto es complementario al impuesto sobre la renta a las actividades empresariales, por lo que se propone establecer que una cantidad equivalente a este último impuesto cubierto como pago provisional o como impuesto al ejercicio, se pueda acreditar a los pagos provisionales o al impuesto del ejercicio sobre los activos netos, respectivamente, pudiendo también acreditarse contra el nuevo impuesto en los tres ejercicios siguientes, con lo cual se logra que los contribuyentes del impuesto sobre la renta que por este gravamen hubieran pagado o paguen una cantidad cuando menos igual al nuevo impuesto que resulte a su cargo, no vean incrementada su carga impositiva. Por las razones apuntadas, se prevé que las empresas de grupo que efectúen la consolidación de sus resultados fiscales en materia del impuesto sobre la renta, para con ello compensar utilidades objetivas por unas empresas con las pérdidas fiscales tenidas por otras, obteniendo así la devolución de una parte de dicho impuesto pagado por el grupo, también estarán obligadas a consolidar el impuesto al activo neto de las empresas determinado por todas las sociedades pertenecientes a dicho grupo, con lo cual la variación que tenga el impuesto sobre la renta a cargo del grupo se verá reflejada a favor o en contra en la consolidación que lleven a cabo respecto del nuevo impuesto.

Asimismo, la ley del impuesto que se propone considera que la base del mismo sea el valor del activo neto del ejercicio; concepto que se forma por la diferencia que se obtenga a restar al valor anual del activo, el valor anual del pasivo. Estos valores descansan en valores promedios mensuales de los diversos componentes del activo y del pasivo del contribuyente. El impuesto que se propone de ninguna forma implicará una carga administrativa adicional para los contribuyentes, ya que los elementos necesarios para determinar la base del impuesto, se obtiene básicamente de la determinación que tienen que hacer para calcular el impuesto sobre la renta a su cargo, por lo que se evitan molestias innecesarias a los

particulares o elementos nuevos de control de sus operaciones y mucho menos duplicidades o aumento de registros en su contabilidad. En virtud de lo señalado y considerando que los elementos para determinar la base del nuevo impuesto se obtiene del cálculo de la base del impuesto sobre la renta en el régimen general contenido en la ley que regula dicho impuesto, se excluye del cálculo del nuevo impuesto a quienes paguen el impuesto sobre la renta en bases especiales de tributación o en el régimen de contribuyentes menores, siempre que se trate de vendedores ambulantes, locatarios de mercados o no tengan trabajadores a su servicio, lo cual obedece a que si están en dichos regímenes es porque no tienen capacidad administrativa suficiente. Igualmente se excluyen de este impuesto a las instituciones de crédito, sociedades de inversión y sociedades cooperativas, en virtud de que las primeras operan con ahorro captado del público y con depósitos efectuados por el mismo, por lo que difícilmente se podría medir con exactitud el activo neto afecto a sus actividades empresariales y porque, en el caso de las segundas, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta. Finalmente, debe decirse que como se ha venido comentando, los elementos de determinación de la base del nuevo impuesto coinciden con elementos que se consideran en la determinación del impuesto sobre la renta, se considera innecesario repetir conceptos y procedimientos precisados y analizados ampliamente en la Ley del Impuesto sobre la Renta, razón por la cual se hace una remisión expresa a los mismos.

De todo lo expuesto este Alto Tribunal establece que al examinar integralmente el sistema legal del impuesto al activo de las empresas, se aparta de los criterios implícitos o explícitos que había adoptado anteriormente al examinar el objeto del impuesto al activo de las empresas. Por un lado, considera que el adoptado originariamente de que se circunscribía al activo, respondía a una aplicación literal de un precepto desvinculado del sistema legal en el que se encuentra; por otro, estimar como se decidió en la sentencia mayoritaria pronunciada el 6 de abril de 1995 al resolver el amparo en revisión 107/92, Consultores en Servicios Jurídicos Fiscales, S.A. de C.V., que dicho objeto recaía en la utilidad mínima presunta, contrariaba el principio de legalidad tributaria interpretado por la jurisprudencia, puesto que tal conclusión era resultado de inferencias apartadas no sólo de la literalidad de la ley sino de su interpretación sistemática. **Según se ha concluido en esta nueva apreciación más rigurosa, el objeto del tributo radica en los activos pero comprendidos con la vinculación estrecha con los elementos precisados, como son su susceptibilidad de concurrir en la obtención de utilidades, como signo de capacidad contributiva y los fines fiscales y extrafiscales que se establecen de modo explícito e implícito en la ley que rige esta contribución.” (énfasis añadido)”**

De lo anterior, se desprende que nuestro Máximo Tribunal ha establecido que el objeto del impuesto al activo radica en los activos, pero vinculado a que dichos activos sean susceptibles de concurrir en la obtención de utilidades, como signo de capacidad contributiva.

Asimismo, conforme a dicha ejecutoria tenemos que el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el hecho de que se tenga que recurrir al criterio de que los activos son susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades como indicador de capacidad contributiva, también obedece a la lógica de que éstos responden a las necesidades de una empresa para tener, cuando menos, la utilidad que garantice su funcionamiento, esto es que cuenten con un rendimiento mínimo.

Ahora bien, el impuesto al activo, como todo impuesto, debe respetar las garantías de justicia tributaria establecidas en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución.

En ese sentido, y en relación con la garantía de justicia tributaria, la capacidad contributiva del contribuyente, de cara al objeto del impuesto al activo, se refleja en la medida en que sus activos generen utilidades, toda vez que la sola tenencia de activos no revela la capacidad contributiva real.

Tan lo anterior es así, que en ejecutoria que dio origen la jurisprudencia 11/96 emitida por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación misma que lleva por rubro “ACTIVO, IMPUESTO AL. EL ANÁLISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS PRECEPTOS DE LA LEY QUE LO REGULA EXIGE CONSIDERAR QUE SU OBJETO RADICA EN LOS ACTIVOS, CONCURRENTES A LA OBTENCIÓN DE UTILIDADES, COMO SIGNO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, ASÍ COMO QUE ELLO SE ENCUENTRA VINCULADO A SUS FINES FISCALES (CONTRIBUTIVO Y DE CONTROL) Y A LOS EXTRAFISCALES DE EFICIENCIA EMPRESARIAL”, nuestro Máximo Tribunal estableció que el legislador estimó, incluso con la ayuda de la experiencia, **que sólo los activos en condiciones idóneas para concurrir a la obtención de utilidades, pueden generar el tributo relativo.**

Por lo anterior, bajo la premisa indicada, nuestro Máximo Tribunal consideró que el hecho de que el legislador estableciera que el activo en condiciones idóneas para generar utilidades era un elemento revelador de capacidad contributiva susceptible de gravarse, se sustentaba en una apreciación de lógica y de sentido común, pues resultaría absurdo aceptar que si una o varias personas se dedican a una actividad empresarial, lo hicieran para perder dinero o por simple diversión.

3.2 Exposición de motivos de la reforma a la Ley del Impuesto al Activo 2007.

Por otra parte, la Ley del Impuesto al Activo con una mecánica proporcional, pero inequitativa, de cara al objeto del tributo, hasta el ejercicio de 2004, permitía la deducción de deudas de diversa naturaleza al momento de realizar el cálculo de la base del impuesto al activo, exceptuando, de ahí la inequidad, la posibilidad de deducir las deudas contratadas con residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país y las deudas contratadas con el sistema financiero y su intermediación.

A este respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante diversas jurisprudencias declaró inconstitucionales el primer y segundo párrafo del artículo 5º de la Ley del Impuesto al Activo, en tanto que no permitía a los contribuyentes deducir del valor de los activos en el ejercicio, las deudas contratadas con residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, ni las deudas contratadas con el sistema financiero.

En efecto, las declaratorias de inconstitucionalidad de tales disposiciones se sustentan en el hecho de que las limitantes contenidas resultaban violatorias de la garantía de equidad tributaria, en tanto que la imposibilidad a la disminución **de tales deudas incidía de manera directa en el objeto del tributo.**

Al respecto, las jurisprudencias en virtud de las cuales fueron declarados los párrafos primero y segundo del artículo 5º de la Ley del Impuesto al Activo y que fueron emitidas de manera respectiva por la Primera y Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, establecen textualmente lo siguiente:

"ACTIVO. EL ARTÍCULO 5o., PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN CUANTO HACE UNA EXCEPCIÓN A LA AUTORIZACIÓN DE CIERTAS DEDUCCIONES, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. El citado precepto legal, en su párrafo primero, autoriza a deducir las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero, pero en su párrafo segundo exceptúa de dicha autorización a las que hubieren sido contratadas con el sistema financiero o con su intermediación. Con la excepción descrita se hace una injustificada distinción entre las deudas que afectan el objeto del tributo, ocasionándose con esto un trato desigual a iguales, al permitirse a unos contribuyentes las deducciones de sus deudas y a otros no, por situaciones ajenas a ellos y propias de los acreedores, sin que pueda considerarse que tal distinción de deudas se justifique por el hecho de que, de permitirse su deducción, no se pagaría el impuesto por ese concepto, **dado que ambas clases de operaciones constituyen un pasivo para el contribuyente en sus registros contables, que incide sobre el objeto del tributo,**

consistente en la tenencia de activos propios de las empresas, concurrentes a la obtención de utilidades.” (énfasis añadido)

Amparo en revisión 2423/96. Impulsora Corporativa de Inmuebles, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Miguel Ángel Zelonka Vela.

Amparo en revisión 936/97. Servicios Inmobiliarios Serco, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Humberto Suárez Camacho.

Amparo en revisión 2903/97. Astral Plaza, S.A. de C.V. y coag. 31 de agosto de 1998. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.

Amparo en revisión 1357/98. Grupo Financiero BBV Probursa, S.A. de C.V. 20 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Olga María Sánchez Cordero. Secretario: Joel Carranco Zúñiga.

Amparo en revisión 2797/97. Consorcio Azucarero Caze, S.A. de C.V. (antes Consorcio Industrial Escorpión, S.A. de C.V.) y coags. 26 de abril de 1999. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Olga María Sánchez Cordero. Secretario: Carlos Mena Adame.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 123/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: X, noviembre de 1999, Tesis: P./J. 123/99, Página: 10

“ACTIVO. EL ARTÍCULO 5o., PÁRRAFO PRIMERO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN CUANTO EXCEPTÚA DE LA AUTORIZACIÓN PARA DEDUCIR DEUDAS, A LAS CONTRATADAS CON EMPRESAS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO QUE NO TENGAN ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES EN MÉXICO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. El citado precepto legal que autoriza la deducción de las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero, pero exceptúa implícitamente a las que hubieren sido contratadas con empresas residentes en el extranjero que no tienen establecimientos permanentes ubicados en México,

transgrede el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues con tal excepción se origina una distinción injustificada entre las deudas que afectan el objeto del tributo, ocasionándose un trato desigual a iguales, al permitirse a unos contribuyentes las deducciones de sus deudas y a otros no, por situaciones ajenas a ellos y propias de los acreedores, sin que pueda considerarse que tal distinción de deudas se justifique por el hecho de que, de permitirse su deducción, no se pagaría el impuesto por ese concepto, dado que ambas clases de operaciones **constituyen un pasivo para el contribuyente en sus registros contables, que incide sobre el objeto del tributo, consistente en la tenencia de activos propios de las empresas, concurrentes a la obtención de utilidades.**" (énfasis añadido)

Amparo en revisión 137/2001. Grupo Transportación Ferroviaria Mexicana, S.A. de C.V. y otra. 5 de octubre de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: César de Jesús Molina Suárez.

Amparo en revisión 352/2004. Pabellón Cuauhtémoc, S.A. de C.V. 6 de agosto de 2004. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Estela Jasso Figueroa.

Amparo en revisión 327/2004. Cinemark Holdings México, S. de R.L. de C.V. 18 de agosto de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Eduardo Delgado Durán.

Amparo en revisión 764/2004. Corrugados y Laminados, S.A. de C.V. 18 de agosto de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretario: Roberto Martín Cordero Carrera.

Amparo en revisión 708/2004. Juki Unión Special México, S.A. de C.V. 1o. de octubre de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos; en su ausencia hizo suyo el asunto Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Constanza Tort San Román.

Tesis de jurisprudencia 150/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del ocho de octubre de dos mil cuatro.

Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XX, Noviembre de 2004, Tesis: 2a./J. 150/2004, Página: 41

En concordancia con el criterio contenido en dichas jurisprudencias, a partir de 2005, entró en vigor la reforma a la Ley del Impuesto al Activo, mediante la cual en su artículo 5° permitió la deducción de diversas deudas para determinar la base de dicho impuesto, ya que incluso se derogó el párrafo que prohibía la disminución de deudas contratadas con el sistema financiero o su intermediación, tomando en consideración lo sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de las jurisprudencias anteriormente citadas.

Bajo este contexto, se otorgaba la posibilidad a los contribuyentes de reflejar su verdadera capacidad contributiva, toda vez que la disminución de deudas efectivamente, consideraba **un pasivo que el contribuyente tenía asentado en sus registros contables y el cual innegablemente incidía sobre el objeto del tributo.**

No es impedimento para concluir de la anterior manera, el hecho de que en la Exposición de Motivos dirigida por el Ejecutivo Federal a la Cámara de Diputados, sobre el Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones del Código Fiscal de la Federación; de las leyes de los impuestos sobre la Renta, al Activo y Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos y de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, ahora impugnados se haya establecido que la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 5° de la Ley del Impuesto al Activo se refirió puntualmente a una violación garantía de equidad tributaria y no a una violación a la garantía de proporcionalidad tributaria.

Lo anterior así fue afirmado por el Ejecutivo Federal, ya que en la citada Exposición de Motivos del Decreto que se impugna, se señaló que el hecho de que las jurisprudencias de referencia no establecieran que existía una violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, por no permitir la deducción de cierto tipo de deudas para determinar la base del impuesto al activo, no implicaba que el impuesto se tornará inconstitucional.

Al respecto, para demostrar lo anterior, a continuación se transcribe la parte conducente de la Exposición de Motivos de las reformas a la Ley del Impuesto al Activo, que a la letra señalan textualmente lo siguiente:

“[...]

La declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 5o. de la Ley del Impuesto al Activo, obedeció a que, conforme al criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la norma impedía tomar la deducción de las deudas contratadas con el sistema financiero o con residentes en el

extranjero sin establecimiento permanente en el país y, en cambio, sí permitía la deducción de otro tipo de deudas.

Es decir, el motivo de inconstitucionalidad de la norma fue, en opinión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, porque se violaba la garantía de equidad tributaria, al tratar en forma distinta a situaciones iguales.

Como se advierte de las jurisprudencias transcritas, se determinó que el artículo 5o. de la Ley del Impuesto al Activo es inconstitucional, sólo por violar la garantía de equidad tributaria, ya que no permitía la deducción de ciertas deudas.

Sin embargo, de ninguna forma se estimó que la contribución de referencia fuera desproporcional por no permitir la deducción de cierto tipo de deudas, lo que lleva a concluir que la no deducción de deudas, para determinar la base del impuesto al activo, es constitucional ya que no se afecta la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Lo anterior tiene mayor relevancia, pues como se señaló en párrafos precedentes, el objeto del impuesto lo constituyen los activos susceptibles de concurrir a la generación de utilidades y no así una utilidad mínima o presunta que estaría constituida por el total de activos menos las deudas que tenga el contribuyente.

[...]"

Al respecto, se debe apuntar que la premisa de la que parte la autoridad responsable es falsa y desde luego equivocada, puesto como ese H. Juzgador podrá apreciar de las jurisprudencias en las que se declararon inconstitucionales los párrafos primero y segundo del artículo 5° de la Ley del Impuesto al Activo, claramente y en forma consistente se estableció que la limitante o la prohibición para la deducción de las deudas que dicho artículo preveía, **constituían un pasivo para el contribuyente en sus registros contables, que incidía sobre el objeto del tributo, mismo que como se ha dicho, consiste en la tenencia de activos propios de las empresas, concurrentes a la obtención de utilidades.**

CAPÍTULO IV

Cálculo del impuesto con base en el cuarto ejercicio inmediato anterior

No obstante lo anterior, el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo establece que los contribuyentes podrán determinar el impuesto del ejercicio, considerando el que resulte de actualizar el que le hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior de haber estado obligados al pago del impuesto en dicho ejercicio, sin incluir las deudas correspondientes al mismo ejercicio. En este sentido, al igual que como ocurre con el artículo 2° de la Ley, el numeral 5-A señala como mecánica para la determinación de la base del impuesto, la consideración del valor del activo del contribuyente que hubiere tenido en el cuarto ejercicio anterior, sin el derecho de descontar o reconocer las deudas de aquel ejercicio.

Para mejor entendimiento a continuación se transcribe el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo que se combate:

“Artículo 5-A.- Los contribuyentes podrán determinar el impuesto de ejercicio, considerando el que resulte de actualizar el que les hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior de haber estado obligados al pago del impuesto en dicho ejercicio, sin incluir, en su caso, el beneficio que se deriva de la reducción a que se refiere la fracción I del artículo 23 del Reglamento de esta Ley ni las deudas correspondientes al mismo ejercicio. En el caso de que el cuarto ejercicio inmediato anterior haya sido irregular, el impuesto que se considerará para los efectos de este párrafo será el que hubiere resultado de haber sido éste un ejercicio regular”.

(Énfasis y subrayado añadido)

A este respecto, mi mandante considera que el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, viola en su perjuicio la garantía de proporcionalidad tributaria en la medida en que la obliga a calcular y enterar el impuesto al activo sobre una base irreal que no guarda relación alguna con el objeto del tributo, según la naturaleza y mecánica bajo la cual fue concebido, al impedirle reconocer las deudas que tenía en el cuarto ejercicio anterior.

Ahora bien, como se expuso anteriormente, el impuesto al activo entro en vigor en 1989 con la finalidad de gravar el activo de las personas físicas que realicen actividades empresariales, así como de las personas morales residentes en México.

En efecto, el impuesto al activo se concibió como una contribución complementaria al impuesto sobre la renta, que auxiliaría a evitar la defraudación y evasión fiscal, toda vez que un gran número de empresas presentaban declaraciones del impuesto sobre la renta sin impuesto a su cargo, en virtud de lo cual y como medida de control se creo un impuesto que gravara los activos de las empresas. Así quedó reconocido tanto en la Exposición de

Motivos de la Ley, como en los debates sostenidos en las Cámaras de Diputados y Senadores.

En relación con lo anterior y con la finalidad de demostrar como la nueva mecánica para la determinación del cálculo del impuesto del 5-A resulta violatoria de la garantía de proporcionalidad tributaria, es preciso abundar en los elementos que integran el impuesto al activo, como son el objeto y la base del impuesto.

En ese sentido, el objeto del impuesto lo constituyen los activos susceptibles de generar utilidades.

El concepto de “activos” de acuerdo con el diccionario de la Real Academia Española consiste en el “conjunto de todos los bienes y derechos con valor monetario que son propiedad de una empresa, institución o individuo, y que se reflejan en su contabilidad”.

Ahora bien, es preciso señalar que los activos que grava el impuesto al activo no son los activos *per se*, sino únicamente aquellos que son susceptibles de generar utilidades, para lo cual dentro de la Ley de la materia se estableció un método de valuación de tales activos que conformarían la base del impuesto, tal y como se desprende de la Exposición de Motivos cuando se creó la Ley del Impuesto al Activo en 1989 y que a la letra menciona:

“Asimismo la ley del impuesto que se propone considera que la base del mismo sea el valor del activo neto del ejercicio; concepto que se forma por al diferencia que se obtenga de restar al valor anual del activo, el valor anual del pasivo. Estos valores descansan en valores promedios mensuales de los diversos componentes del activo y del pasivo del contribuyente.”

Así, la Ley del Impuesto al Activo no gravaría la tenencia *per se* de activos por parte de los contribuyentes, es decir, la Ley no fue concebida bajo la óptica de gravar el valor únicamente de los activos de los contribuyentes, toda vez dicha base para el pago del impuesto que por sí misma no reflejan la capacidad contributiva del contribuyente.

En efecto, la base del impuesto fue concebida para hacerla consistente y proporcional de cara al objeto del tributo, consistente en gravar del activo neto del ejercicio, el cual se obtiene de la resta que se efectúe del valor anual del activo, el valor anual del pasivo.

Por lo anterior, para que la base del impuesto cumpliera con el objeto del mismo, a saber, la tenencia de activos que concurrieran en la generación de utilidades,

se estableció en la Ley desde su creación, la posibilidad de restar de los activos, las deudas contratadas por los contribuyentes, necesarios para la obtención de dichos activos.

A este respecto, la razón por la cual cabe recordar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado (tal y como ya se apuntó en el capítulo de cuestión previa) en la ejecutoria de la jurisprudencia que se reproduce en párrafos subsecuentes, el criterio relativo a que los activos deben ser susceptibles de generar utilidades y, que tal circunstancia es un indicador de capacidad contributiva, obedece a la lógica de que dichos activos responden a la necesidad de las empresas de poder obtener una utilidad que cuando menos garantice su funcionamiento.

En relación con lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido diversas jurisprudencias mediante las cuales ha señalado que efectivamente el objeto del impuesto al activo lo constituye la tenencia de activos susceptibles de generar utilidades, tal y como se desprende de la jurisprudencia que a la letra dice:

“ACTIVO, IMPUESTO AL. EL ANÁLISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS PRECEPTOS DE LA LEY QUE LO REGULA EXIGE CONSIDERAR QUE SU OBJETO RADICA EN LOS ACTIVOS, CONCURRENTES A LA OBTENCIÓN DE UTILIDADES, COMO SIGNO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, ASÍ COMO QUE ELLO SE ENCUENTRA VINCULADO A SUS FINES FISCALES (CONTRIBUTIVO Y DE CONTROL) Y A LOS EXTRAFISCALES DE EFICIENCIA EMPRESARIAL. Del contenido de los artículos 25, 28 y 31, fracción IV, de la Constitución y, específicamente, de los artículos 1o., 6o., 9o. y 10, de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas (Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1988) y de la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente resulta que para examinar la constitucionalidad de los preceptos de este cuerpo legal es imprescindible considerar que, si bien de la literalidad de su artículo 1o., el objeto de la contribución radica en el "activo" de las empresas, de los demás preceptos que integran el sistema del tributo, se infiere que dicho objeto se encuentra íntimamente vinculado a que dichos activos sean susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades, signo de capacidad contributiva que el legislador necesariamente debe tomar en cuenta como presupuesto esencial de toda contribución y que, además, del fin estrictamente fiscal de recaudar recursos para los servicios públicos que exige la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, persigue la finalidad fiscal de contar con un medio eficaz de control en el pago que por impuesto sobre la renta corresponda a los sujetos pasivos, así como la finalidad extrafiscal de estimular la eficiencia de los mismos en el desarrollo de sus actividades económicas.

Amparo en revisión 1558/90. Complementos Alimenticios, S.A. 22 de

febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 4736/90. Martex, S.A. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Jorge Dionisio Guzmán González.

Amparo en revisión 16/92. Arrendadora Hotelera del Sureste, S.A. de C.V. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 5815/90. Zahori, S.A. de C.V. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 749/91. Compañía Harinera de La Laguna, S.A. de C.V. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Rocío Balderas Fernández.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de febrero en curso, aprobó, con el número 11/1996, la tesis de jurisprudencia que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de febrero de mil novecientos noventa y seis.”

De lo anterior, claramente se colige que el parámetro para medir la proporcionalidad de un gravamen varía dependiendo del tipo de contribución de que se trate. En el caso del impuesto al activo, la capacidad del contribuyente se mide en relación con las utilidades que generen sus activos, lo cual vuelve proporcional el impuesto de cara al objeto del tributo.

Es decir, con la finalidad de respetar la garantía de proporcionalidad tributaria, el legislador estableció que en el caso del impuesto al activo la capacidad contributiva se mediría en relación con las utilidades generadas por el activo gravado.

En ese sentido, la Ley del Impuesto al Activo, hasta antes de la reforma hoy impugnada, contaba con mecanismos mediante los cuales los contribuyentes podían medir las utilidades generadas por sus activos, ya que en el derogado artículo 5º de la Ley del Impuesto al Activo, se establecía la posibilidad de disminuir del valor anual de activo del contribuyente las deudas a que aludía dicho precepto legal, situación por la cual, la mecánica establecida en la Ley para la determinación de la base del impuesto atendía a la real capacidad contributiva de los particulares.

En efecto, el artículo 2º y 5-A de la Ley de la materia, mismo que todavía establecen el procedimiento de determinación de la base del impuesto, se relacionaba directamente con el artículo 5º del mismo ordenamiento, ya que

conforme a dicho precepto se permitía disminuir de la base del impuesto las deudas de cualquier naturaleza contratadas por el contribuyente.

Es decir, la base del impuesto al activo se conformaba por la suma de los promedios de los activos menos las deudas contratadas por los contribuyentes, tal y como fue concebido por el Legislador en la Exposición de Motivos de 1989, mediante la cual se justificó la creación de la Ley del Impuesto al Activo.

Lo anterior, inclusive fue corroborado por el entonces Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Juan Díaz Romero, quién en el debate realizado en la sesión privada del 9 de enero de 1996 relativo al amparo en revisión 749/91 referente al impuesto al activo, comentó lo siguiente:

“...en cambio, la base en el impuesto al activo de las empresas es el valor del activo en el ejercicio que resulta de sumar los promedios de los activos y deducir las partidas autorizadas por el legislador, y esto se deduce de los artículos 2º y 5º de la ley correspondiente.”¹⁶

Lo expuesto por el Ministro Díaz Romero cobra sentido toda vez que al tener los contribuyentes la posibilidad de deducir las deudas de la base del impuesto al activo, ésta refleja su verdadera capacidad contributiva, más aún si consideramos que de los activos *per se* no puede inferirse la generación de utilidades, lo cual resulta un requisito indispensable para que sea respetada la garantía de proporcionalidad tributaria establecida en nuestra Constitución.

Asimismo, y en relación con la capacidad contributiva de los particulares, de cara al objeto del impuesto al activo, el Ministro Mariano Azuela Güitrón manifestó en el debate realizado en sesión privada del 9 de enero de 1996, relativo al amparo en revisión 749/91 en relación al impuesto al activo lo siguiente:

“En caso de que prosperaran mis proyectos, añadiría que una costosísima maquinaria adquirida por una empresa, por sí sola, no revela que se tenga capacidad para pagar tributos; en sí misma representa un gasto, una inversión y puede, incluso, motivar una incapacidad de generar utilidades. Los activos empresariales revelan, simplemente, la posibilidad de que, unidos a otros elementos y presentándose determinadas circunstancias, puedan contribuir a la generación de utilidades, siendo ésta la que es indicador fehaciente de capacidad contributiva. La existencia de los activos en el ejemplo de la máquina, puede dar lugar a la presunción, obviamente susceptible de desvirtuarse, de que contribuirá a la obtención de utilidades y ello puede justificar el tributo, si esta máquina no se le relaciona con trabajadores que la operen, con la materia prima que se requiera, con su mantenimiento, con una dirección idónea, nunca por sí sola producirá beneficios ni revelará capacidad contributiva.”

¹⁶ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Impuesto al Activo de las Empresas, México, 1996, pág. 26

[...]

No hay que confundir valor económico con capacidad contributiva. Algo puede tener valor económico, pero no capacidad contributiva. Una inversión torpemente hecha, va a dar lugar a que se tenga un aumento en el valor de los activos, en sí mismo, no puede revelar capacidad contributiva; por ello interpretar que el objeto del tributo son los activos, me parece que de suyo va a provocar la muerte total de ese tipo de tributo. Está muy claramente demostrado, no quisiera repetir los argumentos que están por escrito, que se trata de un impuesto esencialmente complementario al impuesto sobre la renta, tiene con él un parentesco estrecho y es perfectamente lógico en razón de la idoneidad de unos activos para llegar a producir utilidades, no del valor que esos activos tengan en sí mismos.”¹⁷

En ese sentido, la base del impuesto al activo conforme a la naturaleza bajo la cual fue concebida, se calcularía de acuerdo al artículo 2º y en su caso del artículo 5-A de la Ley de la materia, el cual establecía que el valor del activo se calcularía sumando los promedios de los activos previstos en dicho artículo y, con la finalidad de permitirle al particular acreditar **SU VERDADERA CAPACIDAD ECONÓMICA**, en términos del artículo 5º de la Ley del mismo ordenamiento se le permitiría deducir del valor del activo en el ejercicio diversas deudas que hubiera contratado en dicho ejercicio.

Es decir, de la Ley del Impuesto al Activo se desprendía una mecánica que permitía medir la verdadera capacidad contributiva del contribuyente al momento de calcular la base de dicho impuesto, toda vez que tomaba en consideración elementos que afectan de manera negativa los activos que forman la base del impuesto, como lo son las deudas.

En relación con lo anterior, es preciso señalar que para que las contribuciones se encuentren establecidas de acuerdo a la capacidad contributiva del sujeto pasivo del gravamen, es necesario atender al caso concreto, lo cual se logra, estableciendo en la Ley algunas deducciones posibles para efectos de determinar la base gravable, ya que finalmente cualquier persona que realice una actividad económica deberá incurrir en gastos o inversiones para generar ingresos o utilidades, de ahí que el impuesto al activo resultaba proporcional en la medida en que para su determinación se tomaban en consideración aquellos pasivos que incidían en la adquisición de activos, que en la especie se traducirían en las deudas contraídas para adquirir precisamente los activos que generarían utilidades.

¹⁷ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Impuesto al Activo de las Empresas, México, 1996, pág. 7

Derivado de lo anterior, se insiste en que conforme a la mecánica para el cálculo del impuesto al activo establecida en la Ley de la materia hasta el 31 de diciembre de 2006 los contribuyentes sí podían determinar dicho impuesto en forma proporcional de cara al objeto del tributo, puesto que del valor anual del activo establecido en los artículos 2º y 5-A de la Ley, se podían deducir las deudas establecidas en el artículo 5º respetándose así la naturaleza del propio impuesto, como fue concebido por el legislador.

En contraste, la base actual del impuesto al activo establecida en el artículo 5-A de la Ley de la materia hoy impugnada contenida en el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de las leyes de los Impuestos sobre la Renta, al Activo y Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos y la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, **NO TOMA EN CONSIDERACIÓN ELEMENTOS QUE LA AFECTAN, COMO LO SON LAS DEUDAS CONTRATADAS POR LOS PARTICULARES, DEJANDO ASÍ DE GUARDAR RELACIÓN CON LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS MISMOS**, toda vez que no se desprende de dicho impuesto ni de parte alguna de la Ley del Impuesto al Activo, la posibilidad de que el contribuyente deduzca las deudas contratadas al momento de calcular la base de dicho impuesto, es decir, la Ley en su texto, para llevar a cabo la determinación del impuesto que le hubiera correspondido en el cuarto ejercicio anterior no prevé posibilidad alguna de restar del valor anual del activo, el valor anual de los pasivos, situación que evidencia claramente que la base del impuesto es **IRREAL** y, que por tanto resulta desproporcional de cara al objeto del tributo, violándose flagrantemente la garantía de proporcionalidad tributaria establecida en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Con base en todo lo anterior, deviene claro que la base del impuesto al activo que actualmente se establece en los artículos 2º y 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, en vigor a partir del 1º de enero de 2007, al no considerar dentro de su mecánica de cálculo la posibilidad de disminuir pasivos tendientes a la adquisición de activos para la generación de utilidades, desatiende claramente la capacidad contributiva de los contribuyentes, ya que de esta forma los contribuyentes que, como la quejosa, tienen la obligación de calcular y enterar el impuesto al activo, deberán realizarlo sobre una base que, al no atender a su real capacidad contributiva, no les permitirá tener una potencialidad real de contribuir al gasto público.

En relación con lo anterior, resulta aplicable la Jurisprudencia 109/99, emitida por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible a foja 22 del Tomo X del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, publicado

en Noviembre de 1999, misma que a la letra establece textualmente lo siguiente:

“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

Amparo en revisión 1113/95. Servitam de México, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez.

Amparo en revisión 2945/97. Inmobiliaria Hotelera El Presidente Chapultepec, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Humberto Román Palacios; en su ausencia hizo suyo el proyecto Juan N. Silva Meza. Secretario: Tereso Ramos Hernández.

Amparo en revisión 2269/98. Arrendamientos Comerciales de la Frontera, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 69/98. Hotelera Inmobiliaria de Monclova, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Mayoría de ocho votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Andrés Pérez Lozano.

Amparo en revisión 2482/96. Inmobiliaria Bulevares, S.C. y coags. 9 de febrero de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 109/1999, la tesis

jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.”

De la Jurisprudencia preinserta se desprende que el hecho imponible, que en el caso consiste en los impuestos tendientes a la generación de utilidades, debe tener una estrecha relación con la base gravable, es decir, con el valor real de los activos que serán gravados.

En ese sentido, la base del impuesto al activo al no considerar las deudas contratadas por los contribuyentes, mismas que afectan directamente y de manera negativa a sus activos, ocasiona que los mismos no conlleven necesariamente a la generación de utilidades, rompiéndose así la relación que debe existir entre el hecho imponible del impuesto y la base gravable del mismo.

En virtud de lo anterior los particulares no tributarán en función de su verdadera capacidad contributiva y se ocasionará una violación a la garantía de proporcionalidad tributaria establecida en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución.

En consecuencia, para que la base del impuesto al activo a cargo de mi mandante respete la garantía de la proporcionalidad, es imperativo que la cantidad a pagar se determine en función del objeto y las deducciones autorizadas, pues sólo de esta forma se puede medir la auténtica capacidad contributiva de la quejosa, así como de los contribuyentes del impuesto.

En ese sentido, deviene claro que no existe razón jurídica alguna que justifique la imposibilidad de la deducción de las deudas de cualquier naturaleza al momento de calcular la base del impuesto al activo, pues como se ha demostrado, conforme a la naturaleza del propio impuesto, (impuesto complementario del impuesto sobre la renta) el objeto es la tenencia de activos concurrentes a la generación de utilidades.

En relación con lo anterior, y con la finalidad de influir en el ánimo de ese H. Juzgador, es preciso señalar que para la obtención de activos el contribuyente requiere ya sea de capital o de deuda.

Por lo anterior, a fin de aclarar el presente argumento señalemos a manera de ejemplo el supuesto en el que el valor del activo adquirido por el contribuyente en el cuarto ejercicio anterior (sobre el cual tributa en base al artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo) sea de \$1,000.00 pesos; en el caso que nos ocupa, del valor total del bien se pagó con \$400.00 pesos que se desembolsaron del capital del contribuyente, sin embargo para cubrir el monto restante el contribuyente se vio en la necesidad de contratar una deuda por la cantidad de \$600.00 pesos, en ese sentido es claro que el impuesto al valor al activo que el

contribuyente debe considerar como parte del valor anual de su activo, es el correspondiente a los \$400.00 pesos del valor de dicho activo, toda vez que es precisamente ese monto el que refleja su real capacidad contributiva, puesto que esa parte del activo sí entra dentro de la tenencia de sus activos, ya que es precisamente la parte del activo que no está apalancada, de ahí que resulte violatorio a la garantía de proporcionalidad tributaria que mediante la reforma a la Ley del Impuesto al Activo, la base establecida en el artículo 5-A de la citada Ley hoy impugnada se pretenda gravar el impuesto al activo sobre una base irreal como lo serían los \$1,000.00 pesos, sin poder deducir los \$600.00 pesos de deuda contratada, pues lo anterior no guarda relación alguna con la capacidad contributiva de los sujetos del impuesto, de cara al objeto del tributo, situación que evidencia la violación que el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo irroga a la garantía de proporcionalidad contenida en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En efecto, la sola obtención de activos no refleja la capacidad contributiva de los particulares, pues como se expresó anteriormente puede darse el caso de que se haya contratado deuda con la finalidad de obtener dichos activos, y por tanto, sería desproporcional y ruinoso para el contribuyente el tener que enterar el impuesto sobre un activo que no es suyo en su totalidad.

Así, el hecho de que mediante la reforma hoy impugnada la base del impuesto al activo establecida en los artículos 2º y 5-A refleje únicamente los activos de los contribuyentes sin permitir la deducción de las deudas contratadas por los mismos, genera que se calcule dicho impuesto sobre una base irreal que no guarda relación alguna con la capacidad contributiva de los contribuyentes, resultando así la violación a su garantía de proporcionalidad tributaria.

Más aún, se rompe con la finalidad del principio de proporcionalidad tributaria referente a que las personas con ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las personas con ingresos medianos y escasos, toda vez que se obliga a contribuir al sujeto que no está generando utilidades conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta y que únicamente cuenta con activos, los cuales pueden representar riqueza, más no capacidad contributiva, por lo que al exigirle contribuir incluso se podría ocasionar su quiebra, ya que conforme a esta mecánica, ni siquiera se garantiza al contribuyente un rendimiento mínimo para su funcionamiento.

En relación con lo anterior, cobra relevancia lo afirmado por el Ministro Azuela Güitron en el debate realizado en sesión privada del 9 de enero de 1996 relativo al amparo en revisión número 749/91 en relación con el impuesto al activo, ya que a la letra señala lo siguiente:

“...yo puedo tener una extraordinaria riqueza, pero si no tengo liquidez, no tengo capacidad contributiva, y si me exigen que contribuya, me mandan a la quiebra, pues no tengo cómo; si los activos no representan capacidad contributiva, en principio, esto los haría ser inconstitucionales desde el momento en que definimos la naturaleza del tributo.”¹⁸

En ese sentido y conforme a lo expresado por uno de los Ministros integrantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el impuesto al activo, puede incluso resultar ruinoso o exorbitante para el contribuyente ante la evidente falta de proporcionalidad de la base para su determinación.

Por lo anterior, resulta claro que el objetivo que persigue el impuesto al activo, además del recaudatorio, es que los contribuyentes que no obtengan utilidades para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, paguen un impuesto mínimo, en virtud de lo cual la Ley del Impuesto al Activo al no permitir la deducción de las deudas al momento de calcular la base del impuesto del cuarto ejercicio anterior en el caso del 5-A, puede generar incluso un impuesto ruinoso o exorbitante para el contribuyente en virtud de su evidente falta de proporcionalidad tributaria.

Ahora bien, partiendo de la base de que el impuesto al activo busca gravar los activos utilizados en la realización de actividades empresariales de los contribuyentes, dichos activos forman parte del patrimonio del contribuyente, así lo ha conceptualizado la doctrina al analizarlo.

En efecto, la teoría sobre el patrimonio sostiene que éste comprende un activo y un pasivo, lo que significa que concurren no sólo los derechos y bienes, sino también obligaciones o deudas de naturaleza muy variada y en este sentido, la legislación nacional adopta la teoría clásica para la determinación del patrimonio de los individuos, que en términos generales, esta definido como el conjunto de derechos y obligaciones de una persona apreciables en dinero, esto es, la suma de todos los derechos y todos los débitos, de lo que sigue que únicamente de esta forma es posible conceptualizar con certeza jurídica, el patrimonio de un individuo.

Al respecto, la nueva e inconstitucional mecánica para la determinación de la base del impuesto al activo prevista en el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, a partir del 1° de enero de 2007 crea un nuevo concepto del patrimonio de un contribuyente, ya que intencionalmente desconoce la noción tradicional que en el derecho positivo mexicano reconoce el artículo 2166 del Código Civil Federal que señala que existe insolvencia cuando la suma de todos los bienes y

¹⁸ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Impuesto al Activo de las Empresas, México, 1996, pág. 14

créditos del deudor estimados en su justo precio, no es igual al importe de las deudas.

De este precepto del Código Civil Federal se desprende que los derechos o activos deben valuarse correlativamente con los pasivos u obligaciones del mismo individuo y de esta manera, estar en aptitud de calcular el valor de su patrimonio y en consecuencia su estado de insolvencia o solvencia; puesto en otros términos, de acuerdo con el precepto en cita, la solvencia o capacidad económica se obtiene disminuyendo de los activos, el importe de todas sus deudas, estimados los primeros en “su justo precio”, de ahí que conforme a ésta teoría la anterior mecánica para la determinación de la base del impuesto al activo, fuera proporcional y reveladora de la capacidad contributiva de los particulares.

Estos razonamientos trasladados al campo tributario, deberían inspirar el texto de la Ley del Impuesto al Activo vigente a partir del 1º de enero de 2007, tal y como fue concebido en el año de 1989, para que de esta forma quedara reconocido el principio de proporcionalidad exigido por nuestra Constitución Federal; sin embargo sucede lo contrario, ya que por un lado, se suman todos los bienes y créditos de un deudor, no estimados en “su justo precio” sino actualizados conforme a los índices de inflación y el resultado no se le compara con el importe de ninguna de sus deudas, pudiendo convertir en solvente a un contribuyente que podría no serlo en los términos del artículo 2166 del Código Civil Federal con lo que está de manifiesto la absoluta injusticia y desproporcionalidad en la base del impuesto al activo.

Aunado a lo anterior, cabe señalar que la desproporcionalidad de las disposiciones reclamadas se hace aún más evidente, si se toma en consideración que el contribuyente que tenga la correspondiente cuenta por cobrar de igual manera se verá obligado a pagar el impuesto.

En efecto, dentro del curso normal de las operaciones que realiza la parte quejosa se ve en la necesidad de adquirir de otras personas, diversos bienes a fin de cumplir con su objeto social, lo cual implica que se genere a su cargo un pasivo por la obtención de tal bien, mismo que no será deducible y que por otra parte derivado de dicha operación, el enajenante tenga a su favor una cuenta por cobrar.

Esto es, cuando un sujeto enajena un bien, se genera una cuenta por cobrar a su favor, es decir tiene un crédito, consistente en el derecho de exigir a otro un dar (la compensación económica por la transmisión del bien), y por su parte el adquirente del bien generará a su cargo una cuenta por pagar u obligación

consistente en pagar el precio del bien adquirido, por lo que es posible concluir que la existencia de una obligación (cuenta por pagar) implica la existencia de un derecho (cuenta por cobrar).

Lo anterior, implica que las disposiciones reclamadas no sólo obligan a los contribuyentes a pagar el impuesto sobre un activo que no es susceptible de generar utilidades, sino que además se grava la correlativa cuenta por cobrar.

En este sentido, resulta que las disposiciones reclamadas por una parte gravan activos que no son susceptibles de generar utilidades (al desconocerse las deudas que fueron contraídas para su adquisición) y por otra parte gravan a aquellos sujetos que cuentan con un crédito respecto del bien enajenado que no generó utilidades, lo que evidencia lo ruinoso del gravamen y su único afán recaudatorio.

Efectivamente, al momento en que un contribuyente, como lo es mi mandante se ve obligado a adquirir un bien, genera una cuenta por pagar a favor del sujeto que le enajenó dicho bien (misma que no será deducible), y éste a su vez generará una cuenta por cobrar, misma que de igual manera se encuentra sujeta al pago del impuesto al activo.

Una vez obtenido dicho bien, el contribuyente que lo haya adquirido se verá obligado a pagar el impuesto al activo sobre el valor del mismo, a pesar de que no es susceptible de generar utilidades precisamente por contar con una deuda a su cargo y por su parte el contribuyente que haya enajenado el bien se verá obligado al pago del impuesto por la cuenta por cobrar generada por dicha operación.

Por lo tanto, el hecho de que por una parte se grave la tenencia de activos, sin poder deducir las deudas en que se incurrió para la obtención de los mismos, y que por otra parte se grave respecto de ese mismo bien la correspondiente cuenta por cobrar, evidencian la desproporcionalidad del gravamen, así como lo ruinoso del mismo.

Efectivamente, al no permitirse la deducción de las deudas, necesarias para la adquisición de activos, se estaría gravando tanto un bien que no es susceptible de generar utilidades, como la cuenta por cobrar que se generó por la enajenación de ese mismo bien improductivo, lo cual en atención al objeto del tributo es violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria.

Por todo lo anterior, al haberse demostrado que la base del impuesto al activo contenida en los artículos 2º, 5-A y séptimo transitorio fracción I, todos de la Ley del Impuesto al Activo vigente a partir del 1º de enero de 2007, resulta violatoria

de la garantía de proporcionalidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo procedente será que se otorgue a la quejosa el amparo y protección de la Justicia Federal que se solicita, para el efecto de que se desincorpore de su esfera jurídica la correspondiente obligación tributaria que en dicha disposición se establece.

C. Una vez que fue demostrado a ese H. Juzgador que la base del impuesto al activo calculada en los términos del 5-A de la Ley resulta inconstitucional, toda vez que no permite al contribuyente deducir las deudas que afectan dicha base, desatendiendo así a su verdadera capacidad contributiva, a continuación se demostrará que la mecánica para la determinación de pagos provisionales del impuesto al activo prevista en el artículo 7 de la Ley del Impuesto al Activo, resulta igualmente violatoria de la garantía de proporcionalidad tributaria en relación con lo dispuesto por las fracciones I y II del artículo séptimo transitorio de la propia Ley del Impuesto al Activo.

En efecto, en el caso de los contribuyentes que realicen el pago del impuesto al activo mediante pagos provisionales, deberán realizar el cálculo correspondiente de conformidad al artículo 7 de la Ley de la materia, tomando en consideración el impuesto que le hubiere correspondido en el cuarto ejercicio anterior al tener ejercida la opción de tributación conforme al artículo 5-A de la Ley en estudio. El citado numeral 7 a la letra menciona lo siguiente:

“Artículo 7. Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio.

Las personas morales y las personas físicas enterarán el impuesto a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago, respectivamente.

El pago provisional mensual se determinará dividiendo entre doce el impuesto actualizado que correspondió al ejercicio inmediato anterior, multiplicado el resultado por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio hasta el mes al que se refiere el pago, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar los pagos provisionales del ejercicio por el que se paga el impuesto, efectuados con anterioridad.

El impuesto del ejercicio inmediato anterior se actualizará por el periodo comprendido desde el último mes del penúltimo ejercicio inmediato anterior, hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquel por el que se calcule el impuesto.

Los contribuyentes que de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta deban efectuar los pagos de dicho impuesto en forma bimestral, podrán efectuar los pagos provisionales del impuesto al activo por el mismo periodo y en las mismas fechas de pago que las establecidas para el impuesto sobre la renta.

Por los meses comprendidos entre la fecha de terminación del ejercicio y el mes en que se presente la declaración del mismo ejercicio, el contribuyente deberá efectuar sus pagos provisionales en la misma cantidad que se hubiera determinado para los pagos provisionales del ejercicio inmediato anterior.”

Es decir, de conformidad con el artículo mencionado, los contribuyentes determinarán sus pagos provisionales correspondientes al ejercicio fiscal de 2007 actualizando el impuesto que les hubiera correspondido en el ejercicio inmediato anterior (en este caso 2006, calculado con cifras de 2002 de conformidad con el 5-A), para después dividir dicho resultado entre doce y multiplicarlo por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio hasta el mes al que se refiere el pago.

Ahora bien, en relación con dicha mecánica, el Artículo Séptimo Transitorio de la Ley del Impuesto al Activo, en su fracción II, menciona lo siguiente:

“En relación con la Ley del Impuesto al Activo, se estará a lo siguiente:

[...]

II. Para los efectos de los artículos 7º y 13, fracción II, de la Ley del Impuesto al Activo, los contribuyentes determinarán los pagos provisionales correspondientes al ejercicio fiscal de 2007 con base en el impuesto actualizado que les hubiera correspondido en el ejercicio inmediato anterior, **sin deducir del valor del activo de dicho ejercicio las deudas correspondientes al mismo ejercicio.**

Asimismo, para los efectos del sexto párrafo del artículo 7º de la Ley del Impuesto al Activo, los pagos provisionales correspondientes a los meses de enero y febrero del ejercicio fiscal de 2007, se deberán efectuar en la cantidad que hubiera correspondido para los pagos provisionales del ejercicio inmediato anterior, **de no haberse deducido del valor del activo del ejercicio que sirvió de base para dichos pagos, las deudas correspondientes al mismo ejercicio.**

[...]” (énfasis añadido)

Es decir, de conformidad con el artículo citado, los contribuyentes, al momento de realizar el cálculo de sus pagos provisionales correspondientes al ejercicio de 2007, deberán considerar el impuesto actualizado que correspondió al ejercicio inmediato anterior como si no hubiera sido posible deducir del valor del activo de dicho ejercicio las deudas correspondientes al mismo.

Lo anterior claramente resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria en virtud de que la base del impuesto al activo se ve afectada al no poder considerar dentro de la misma, las deudas contratadas por el

contribuyente, lo cual no guarda relación con la capacidad contributiva del contribuyente, tal y como ya fue demostrado en apartados anteriores.

En ese sentido, y con la finalidad de hacer aún más evidente la afectación que sufre el contribuyente, en virtud de la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas, así como la falta de proporcionalidad que guarda la nueva base del impuesto al activo se citan los siguientes ejemplos:

1. Conforme al artículo 7 de la Ley del Impuesto al Activo, tenemos que para que un contribuyente determine sus pagos provisionales deberá considerar el valor del activo del ejercicio inmediato anterior, esto es, del ejercicio de 2006 (con cifras del 2002 al haber ejercido la opción del artículo 5-A de la ley de la materia).

Bajo este esquema, supongamos que en el ejercicio de 2006, el contribuyente calculó en base a activos del ejercicio de 2002 con un valor de \$10,000.00 sin embargo por dichos activos tenía contratada deuda por la cantidad de \$4,000.00, misma que le fue impedida deducir al momento de calcular la base del activo en virtud de lo establecido en las disposiciones reclamadas.

Con la finalidad de efectuar el primer pago provisional correspondiente a 2007 y de conformidad con los artículos 7 y 5-A de la Ley de la materia, el contribuyente deberá actualizar dicho monto y dividir el resultado entre doce, quedando de la siguiente manera:

Base sin deducir deudas	\$10,000
Tasa	<u>1.8%</u>
Impuesto al activo 2006 – 2002	\$ 1,800
 Impuesto al activo 2006 - 2002	 \$1,800
Factor de actualización	<u>* 1.03</u>
	1,854
	<u>/ 12</u>
	154.50
	<u>* 1</u>
Pago provisional Enero 2007	\$154.50

En virtud de lo anterior el monto correspondiente al pago provisional del impuesto al activo del año 2007, sería de \$154.50.

2. Ahora bien, en caso de que las disposiciones reclamadas, específicamente la

fracción del Artículo Séptimo Transitorio de la Ley del Impuesto al Activo, no hubieran sufrido la reforma hoy impugnada, es decir que no eliminaran la posibilidad de deducir del valor del activo las deudas correspondientes al ejercicio, al contribuyente en cuestión le hubiera sido posible deducir al adeuda contratada por la cantidad de \$4,000.00 pesos, por lo que atendiendo a su real capacidad contributiva, la base del impuesto hubiera sido de \$6,000.000 y, por tanto el cálculo de la base del impuesto al activo se determinaría de la siguiente manera:

Base deduciendo deudas	\$6,000
Tasa	<u>1.8%</u>
Impuesto al activo 2006 - 2002	\$1,080
Impuesto al activo 2006 - 2002	\$1,080
Factor de actualización	* <u>1.03</u>
	<u>1,112</u>
	<u>/12</u>
	<u>92.70</u>
	* <u>1</u>
Pago provisional enero 2007	\$92.70

En virtud de lo anterior el monto correspondiente al pago provisional del impuesto al activo del año 2007, sería de \$92.70.

Derivado de lo anterior, ese H. Juzgador podrá advertir con meridiana claridad el perjuicio que ocasionan las reformas hoy impugnadas a los contribuyentes toda vez que al desconocer las deudas contratadas por los contribuyentes, desatiende a su real capacidad contributiva y se crea una base irreal del impuesto al activo, teniendo ello como resultado que el monto del impuesto a pagar sea mayor, siendo que ésta no era la finalidad de las reformas hoy impugnadas, tal y como se desprende de la Exposición de Motivos de las reformas en comento:

“Por otra parte, es importante señalar que este impuesto no eleva la carga fiscal de los contribuyentes cumplidos, ya que incluso, se permite su devolución cuando se genere el impuesto sobre la renta hasta por diez ejercicios”. (énfasis añadido)

Así las cosas, es claro que la nueva base del impuesto al activo, contrario a lo establecido por el Ejecutivo Federal en la Exposición de Motivos, efectivamente eleva la carga fiscal de los contribuyentes, toda vez que desconoce elementos que afectan su capacidad contributiva, como lo son las deudas contratadas con terceros, situación que claramente pone de manifiesto la violación que las disposiciones reclamadas irrogan a la garantía de proporcionalidad establecida

en la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Política Federal.

A este respecto, cabe precisar que el perjuicio que ocasionan las disposiciones reclamadas no se refieren a un perjuicio económico, sino jurídico, toda vez que se ocasiona una violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, en virtud de que la base del impuesto no atiende a la real capacidad contributiva del contribuyente, pues no permite la deducción de deudas, mismas que afectan directamente a la generación de utilidades de los activos con que cuenten los particulares, situación que incluso ha sido reconocida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en sendas jurisprudencias, de las que se desprende que la no inclusión de deudas para calcular el impuesto al activo constituye finalmente un elemento que incidirá en el objeto del impuesto.

Las jurisprudencias a que se alude, son las que a continuación se transcriben:

“ACTIVO. EL ARTÍCULO 5o., PÁRRAFO PRIMERO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN CUANTO EXCEPTÚA DE LA AUTORIZACIÓN PARA DEDUCIR DEUDAS, A LAS CONTRATADAS CON EMPRESAS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO QUE NO TENGAN ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES EN MÉXICO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. El citado precepto legal que autoriza la deducción de las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero, pero exceptúa implícitamente a las que hubieren sido contratadas con empresas residentes en el extranjero que no tienen establecimientos permanentes ubicados en México, transgrede el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues con tal excepción se origina una distinción injustificada entre las deudas que afectan el objeto del tributo, ocasionándose un trato desigual a iguales, al permitirse a unos contribuyentes las deducciones de sus deudas y a otros no, por situaciones ajenas a ellos y propias de los acreedores, sin que pueda considerarse que tal distinción de deudas se justifique por el hecho de que, de permitirse su deducción, no se pagaría el impuesto por ese concepto, dado que ambas clases de operaciones constituyen un pasivo para el contribuyente en sus registros contables, que incide sobre el objeto del tributo, consistente en la tenencia de activos propios de las empresas, concurrentes a la obtención de utilidades.” (énfasis añadido)

Amparo en revisión 137/2001. Grupo Transportación Ferroviaria Mexicana, S.A. de C.V. y otra. 5 de octubre de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: César de Jesús Molina Suárez.

Amparo en revisión 352/2004. Pabellón Cuauhtémoc, S.A. de C.V. 6 de agosto de 2004. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Estela Jasso Figueroa.

Amparo en revisión 327/2004. Cinemark Holdings México, S. de R.L. de C.V. 18 de agosto de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Eduardo Delgado Durán.

Amparo en revisión 764/2004. Corrugados y Laminados, S.A. de C.V. 18 de agosto de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretario: Roberto Martín Cordero Carrera.

Amparo en revisión 708/2004. Juki Unión Special México, S.A. de C.V. 1o. de octubre de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos; en su ausencia hizo suyo el asunto Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Constanza Tort San Román.

Tesis de jurisprudencia 150/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del ocho de octubre de dos mil cuatro.”

“ACTIVO. EL ARTÍCULO 5o., PÁRRAFO PRIMERO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN CUANTO HACE UNA EXCEPCIÓN A LA AUTORIZACIÓN DE CIERTAS DEDUCCIONES, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. El citado precepto legal, en su párrafo primero, autoriza a deducir las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero, excluyendo, en consecuencia, de dicha autorización, las deudas contraídas con empresas extranjeras sin residencia en el país. Ahora bien, esta distinción entre el tipo de deudas que afectan los activos de los contribuyentes, en función de circunstancias ajenas a ellos y que atañen, exclusivamente, al lugar de residencia de las empresas acreedoras, no se justifica por el hecho de que las empresas extranjeras con las que hubieren contratado aquéllos, no sean causantes del impuesto al activo y sólo estén sujetas a un régimen especial en términos de lo previsto en el título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En este sentido, al prohibir el párrafo primero del citado artículo 5o. la deducción de las deudas que las personas físicas y morales sujetas del impuesto al activo tienen contratadas con empresas extranjeras y que inciden sobre su capacidad contributiva del mismo modo que las deudas contratadas con sociedades o empresas nacionales o de residentes en el extranjero con establecimientos permanentes en el país, viola el principio de equidad tributaria, consagrado en la fracción IV, del artículo 31 constitucional, en virtud de que trata de manera desigual a los contribuyentes que se encuentran en la misma situación, esto es, que tienen pasivos en sus registros contables, mismos que repercuten en el objeto del tributo. (énfasis añadido)

Amparo en revisión 1687/99. Satélites Mexicanos, S.A. de C.V. 10 de noviembre de 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: María Elizabeth Acevedo Gaxiola.

Amparo en revisión 14/2002. White Cap México, S.A. de C.V. 27 de febrero de 2002. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Pedro Arroyo Soto.

Amparo en revisión 177/2002. Cr Resorts Capital, S. de R.L. de C.V. 30 de agosto de 2002. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Francisco Javier Solís López.

Amparo directo en revisión 1859/2002. Nicometal Mexicana, S.A. de C.V. 19 de febrero de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Roberto Javier Ortega Pineda.

Amparo en revisión 1342/2003. Oki Data de México, S.A. de C.V. 29 de octubre de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Leticia Flores Díaz.

Tesis de jurisprudencia 79/2004. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veintidós de septiembre de dos mil cuatro.”

Por lo anterior, al haberse demostrado a que el artículo Séptimo Transitorio, de la Ley del Impuesto al Activo, en relación con los artículos 5-A y 7 de la misma Ley establece una mecánica para la determinación de los pagos provisionales de los contribuyentes, que no guarda relación con su capacidad contributiva de cara al objeto del tributo.

En virtud de lo expuesto, al haber quedado debidamente demostrado que el artículo 5-A y Séptimo Transitorio fracciones I y II en relación con el artículo 7º de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas son inconstitucionales por contravenir lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV Constitucional al no tomar en consideración la verdadera capacidad contributiva de los contribuyentes y crear una base irreal sobre la cual se calculará el impuesto al activo, igual declaratoria deberá recaer sobre los actos de promulgación, refrendo y aplicación de dicho ordenamiento que se estiman inconstitucionales, toda vez que tales actos resultan violatorios de la garantía de proporcionalidad consignada en el artículo 31, fracción IV de Constitucional, por lo que es procedente conceder a mi mandante el Amparo y Protección de la Justicia Federal que se solicita.

SEGUNDO. VIOLACIÓN A LA GARANTÍA DE EQUIDAD CONTRIBUTIVA, ENTRE LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 6 FRACCIÓN I DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO, Y LOS NUMERALES 1, 2 Y 5-A DE LA MISMA LEY, AL ESTABLECER EL LEGISLADOR EN FORMA INJUSTIFICADA UNA EXENCIÓN DE IMPUESTO.

A. Procede otorgar el amparo y la protección de la Justicia Federal a las quejas, con fundamento en lo dispuesto por los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que los actos reclamados violan lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 constitucional, al transgredir la garantía de equidad contributiva, lo cual procederé a demostrar a continuación:

CONCLUSIONES

Primera.-

Que una reforma como ésta puede ser la ruta mas corta –sin bases sólidas o sin mayor análisis- pero que con el paso del tiempo solo afectan a un sector de la base de contribuyentes, trayendo consigo cargas mayores en lugar de una reforma fiscal integral. Asimismo, que hace falta un mayor análisis, cabildeo y consenso entre los partidos políticos y en sus comisiones fiscales para lograr una reforma que nos permita atraer mayores tributos y equilibrio entre aquellos contribuyentes cautivos, pues son ellos los que mas sufren de este tipo de atropellos y que no tienen más remedio que acudir a medios de defensa para salvaguardar los principios tributarios consagrados en la carta magna.

Segunda.-

Que la eliminacion de la deducccion de las deudas de la base del Impuesto al Activo es inconstitucional pues obliga a los contribuyentes a tributar sobre una base que no representa su verdadera capacidad contributiva, pues el objeto de este impuesto radica en los activos susceptibles de generar utilidades, es decir, perimiendo deducir las deudas de la base, y no en el que se emite la reforma fiscal 2007, la que argumenta que la disminucion de las deudas representa una erosion de la base y con ello una disminucion del tributo.

Tercera.-

Que una disminución en la tasa del tributo no resuelve el desequilibrio que tendrán los contribuyentes de éste impuesto, pues en muchos casos el impuesto al activo es mayor respecto del que venían pagando en años anteriores.

Cuarta.-

Que atendiendo al sentigo logico de los negocios, es injusto que contribuyentes que hayan adquirido sus activos -que forman parte de la base del impuesto al activo- a través de préstamos otorgados por terceros, no puedan disminuir la deuda que se origina en tal operacion de la base del tributo.

Quinta.-

Que de conformidad con el desarrollo de mi investigacion, sera solo cuestion de tiempo para que la reforma de Ley al impuesto en comento se considere inconstitucional por parte del Poder Judicial.

FUENTES CONSULTADAS

1. Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados del 22 de diciembre de 2006.
2. Diario Oficial de la Federación el día 27 de Diciembre de 2006.
3. Iniciativa con Proyecto de Decreto que reforma y adiciona diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Activo para 2007.
4. Exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Activo de las empresas, que entró en vigor el 1 de enero de 1989.
5. Exposición de motivos de la reforma de Ley del Impuesto al Activo de las empresas, que entró en vigor el 1 de enero de 2007.
6. Tesis de jurisprudencia emitidas por el pleno de la SCJN
7. Diario de Debates de la Cámara de Diputados, número 34, 15 de diciembre de 1988
8. Diario de Debates de la Cámara de Senadores, número 44, 26 de diciembre de 1988
9. Gaceta de economía ITAM. Año 5 Número 9. Francisco Gil Díaz y Wayne Thirsk
10. Diario de debates de la Cámara de Senadores, correspondiente al día 20 de diciembre de 1994
11. Ley del Impuesto Sobre la Renta 2002 y sus Disposiciones Transitorias
12. Ley del Impuesto Sobre la Renta 2005 y sus Disposiciones Transitorias

NORMATIVIDAD

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
2. Ley del Impuesto al Activo
3. Ley del Impuesto Sobre la Renta
4. Tesis y Jurisprudencias de Tribunales Federales
5. Doctrinas